



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 16327.001939/2004-81
Recurso nº 164.883 Voluntário
Matéria IRPJ e CSLL- Ano-calendário 1999
Acórdão nº 101-97.079
Sessão de 17 de dezembro de 2008
Recorrente General Motors do Brasil Ltda
Recorrida 1ª Turma/DRJ em Santa Maria - RS.

Assunto: Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

Ano-calendário: 1999

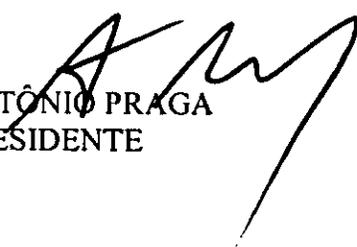
Ementa: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - DISPENSA DE COMPROVAÇÃO DA ADEQUAÇÃO DOS PREÇOS - Estando a empresa ao amparo da salvaguarda do art. 33 da IN SRF nº 38/97, fica ela desobrigada de demonstrar a adequação dos preços segundo os métodos previstos na lei.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - ARBITRAMENTO DAS RECEITAS - O fato de a empresa estar amparada da regra de *safe harbour* do artigo 33 da IN 38/97 não impede a fiscalização de arbitrar as receitas segundo um dos métodos previstos na lei, desde que a autoridade fiscal se desincumba do ônus de demonstrar que o preço médio de venda praticado nas exportações para empresas vinculadas tenha sido inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso e cancelar o auto de infração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Valmir Sandri, João Carlos de Lima Júnior, Caio Marcos Cândido José Ricardo da Silva, José Sergio Gomes (Suplente Convocado), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente da Câmara) e Antonio Praga (Presidente da Câmara).



Relatório

Cuida-se de recurso interposto por General Motors do Brasil Ltda., em face da decisão da 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria, que julgou procedentes os autos de infração lavrados para ajuste das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 1999, dos quais resultou a redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa declarados pelo contribuinte.

A irregularidade apontada foi a não adição ao lucro líquido de parcela de Preços de Transferência, relativa a receitas oriundas de exportação a pessoa jurídica vinculada

Segundo o Termo de Constatação Fiscal (fls 943 a 945), durante o procedimento fiscal a fiscalizada forneceu, mediante intimação, os demonstrativos de apuração dos preços praticados na exportação, mas deixou de apresentar os preços parâmetro, alegando estar amparada pelo disposto no art. 33 da IN SRF nº 38/97, anexando um demonstrativo no qual as exportações para pessoas jurídicas vinculadas corresponderiam a 31,4 % do total das receitas (fls. 604).

A fiscalização constatou divergência na demonstração de resultado das exportações, na rubrica "Engenharia e Estilo", na qual foi considerada uma receita no valor de R\$ 120.883.075,45 e uma despesa no valor de R\$ 169.719.529,37..

Intimada a esclarecer a divergência, a fiscalizada refez o cálculo lançando na rubrica "Engenharia e Estilo" uma despesa no valor de R\$ 28.887.043,90 na coluna de exportação, reduzindo o percentual para 12,6 % .

A fiscalização verificou que as receitas de exportação para vinculadas correspondem a 17% do total das receitas apuradas no período, e elaborou o demonstrativo de fls. 685 aplicando o referido percentual (17%) para o rateio das despesas e apurou um prejuízo no valor de R\$ 17.762.702,18, o que excluiria a fiscalizada da salvaguarda do art. 33 da IN SRF nº 38/97, discordando do demonstrativo do contribuinte às fls.675.



Apontou, também, que, em pelo menos três modelos de veículos, o preço praticado nas exportações com vinculadas é inferior ao custo de produção dos veículos (fls. 944), frisando que outros modelos, embora não estivessem abaixo do preço de custo, estavam com preços médios de exportação praticamente idênticos ou muito próximos ao custo de fabricação do veículo.

Afinal, apurou o Preço de Transferência com base no método CAP – Custo de Aquisição ou Produção mais Tributos e Lucro e acrescentou o percentual de quinze por cento (15%) aos custos dos produtos, resultando nos preços parâmetros que se encontram nos demonstrativos das fls. 686 a 689. Com base neles, elaborou os demonstrativos de Preço de Transferência que se encontram às fls. 690 a 940, apurando uma base de cálculo no valor de R\$ 12.181.295,50, conforme quadro resumo às fls. 941, a qual foi totalmente absorvida pelos prejuízos fiscais do IRPJ no período e pela base de cálculo negativa da CSLL.

Em impugnação tempestiva a interessada assevera serem equivocadas as premissas da fiscalização, de desamparo ao disposto no § 2º do art. 33 da IN SRF nº 38/97 e de que os preços praticados em relação a três modelos de veículos tipo Pick-up (S10 cabine dupla STD 2.2L 4x2 GAS; Pick-up compacta 4x2 cabine dupla GAS ST e Corsa Pick-up GL 1.6 MPFI GAS) seriam “inadequados”, pois que vendidos a pessoa jurídica coligada, abaixo do preço de custo.

Afirmou não ter apurado qualquer prejuízo com as operações de exportação para pessoas consideradas vinculadas, e que a fiscalização apropriou valores que não dizem respeito às operações de exportação, obtendo, dessa forma um resultado fictício para possibilitar a desconsideração do cálculo efetuado pela impugnante ao amparo do disposto no art. 33 da IN SRF 38/97, vigente a época dos fatos;

Ponderou que o procedimento de arbitramento das receitas auferidas nas operações de exportações foi absolutamente desmotivado e procedido ao total arrepio do art. 19 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, assim como, do disposto no art. 148 do CTN vigente.

Destacou que a Fiscalização analisou individualmente os mais de 50 modelos de produção de veículos para chegar à conclusão irreal, com base apenas no preço de três modelos de veículos, de que todos os preços praticados são “inadequados”, ou “impróprios”, sem observar que, na média, não há qualquer anormalidade com o preço praticado;

Apontou, ainda, como equívocos em que teria incorrido a fiscalização na utilização do método CAP, a não utilização de qualquer outro método para a verificação do preço médio ponderado, conforme exige a legislação vigente, e o fato de o método CAP ser, por vezes, incompatível com a realidade do custo de produção.

Teceu considerações várias sobre a tributação dos Preços de Transferência, premissas para o arbitramento, rateio de despesas comuns.

Afirma, afinal, que o arbitramento previsto no art. 19 da Lei nº 9.430, de 1996, foi imotivado, por estar ela amparada na regra da dispensa de comprovação e, ainda, que a fiscalização não demonstrou que a média dos preços praticados naquele ano calendário (1999) eram inferiores a 90% (noventa por cento) do preço praticado na venda dos mesmos bens no mercado brasileiro.

Alegou inobservância do devido processo legal nos termos do art. 148 do CTN, ponderou que, com relação à aplicação do método, o arbitramento é uma medida extrema, que só é permitida pela legislação quando há necessidade de o Fisco ter um meio para estimar, valorizar, ou quantificar um preço, lucro, ou valor, de tal sorte que outra forma torna-se impossível, e que na fixação do preço de transferência devem ser utilizados sempre mais de um dos quatro métodos de cálculo constantes da legislação vigente.

A Turma de Julgamento manteve a exigência em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. EXPORTAÇÃO- MÉTODO CAP.

Não logrando o contribuinte comprovar estar dispensado da apuração dos preços de transferência, mantém-se a exigência, calculada nos termos da legislação vigente.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999

DECORRÊNCIA - CSLL.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente - CSLL.

Ciente da decisão em 26 de dezembro de 2007, a interessada ingressou com recurso em 18 de janeiro de 2008, reeditando as razões declinadas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora.

Recurso tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

Inicialmente, registro que as considerações a seguir são aplicáveis a ambas as exações em litígio (IRPJ e CSLL).

Versa, o presente processo, sobre a questão de preços de transferência

Conforme definido por Luís Eduardo Schoueri, “*por preço de transferência entende-se o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada. Tratando-se de preços que não se negociam em um mercado livre e aberto, podem eles desviar-se daqueles que teriam sido*



acertados entre parceiros comerciais não relacionados, em transações comparáveis nas mesmas circunstâncias.”¹

O controle dos preços de transferência foi introduzido no Direito Positivo brasileiro pela Lei nº 9.430, de 1996. As normas positivadas, segundo esclarece a Exposição de Motivos que encaminhou a proposta de lei, têm por objetivo controlar e evitar a prática de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações e exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior.

O sistema criado pela Lei nº 9.430/96, não obstante voltado para o alcance do preço de transação independente (*arm's length*), tem suas particularidades, a mais significativa das quais é a adoção de métodos específicos fechados, com margens pré-definidas.

Esse fato configura uma diferença fundamental em relação ao sistema de controle de preços de transferência no âmbito da OCDE².

As normas de apuração de preço de transferência proclamadas no âmbito da OCDE são abertas e flexíveis, enquanto a legislação brasileira optou pela rigidez de métodos específicos e fechados. Por isso, a persecução do princípio de plena concorrência (*arm's length*) no nosso País, embora almejada, sofre a limitação imposta pela legislação.

Tendo optado por um sistema fechado, a lei brasileira prefixa margem de lucro na venda ou na compra, estabelecendo limites de dedutibilidade ou arbitrando preços de exportação nas transações entre pessoas vinculadas. Os custos que excedem os limites de dedutibilidade fixados na lei (alcançados por qualquer dos métodos previstos na lei, de livre escolha do contribuinte), ou a diferença a menor da entre receita de venda praticada e a arbitrada de acordo com um dos métodos previstos na lei, constituirão ajustes sob a forma de adição ao lucro líquido na apuração da base de cálculo do tributo.

Dessa forma, para atender às normas previstas na lei, o contribuinte tem o dever de demonstrar que, nas operações de importação ou exportação praticadas com a matriz, uma filial ou subsidiária localizada no exterior, o preço por ele efetuado está em conformidade com o preço de mercado apurado de acordo com um dos métodos estabelecidos na lei e, quando em desacordo, que foi promovido o ajuste mediante adição ao lucro líquido, para fins de tributação.

Porém a legislação brasileira prevê algumas regras de *safe harbour*³ aplicáveis às empresas exportadoras. Tais regras, conforme lição de Schoueri, são voltadas à simplificação das exigências feitas aos contribuintes para determinação dos preços de transferências, proporcionando-lhes uma mitigação dos ônus de comprovação dos referidos

¹ Schoueri, Luís Eduardo-Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro, 2ª edição revista e atualizada, São Paulo: Dialética, 2006, p.10

² Não obstante na elaboração da lei brasileira tenham sido observadas as diretrizes emanadas da OCDE,

³ Conforme Luís Eduardo Schoueri, em legislação fiscal, a expressão é geralmente usada para referir situações, contempladas pelo legislador, nas quais algumas categorias de contribuintes devem preencher determinadas condições, de regra mais simples que aquelas impostas aos demais, ficando desobrigados das últimas. (obra citada, p.233)

preços e conferindo-lhes maior segurança no que diz respeito à aceitação desses preços pela Administração.⁴

Para o período em questão neste processo (ano-calendário 1999) as normas de *safe harbour* eram as previstas no *caput* do art. 19 da Lei nº 9.430/96 e nos artigos 14, 33 e 34 da IN SRF nº 38, de 1997.

No caso concreto, intimada a apresentar os demonstrativos dos preços de transferência, a empresa forneceu os demonstrativos dos preços praticados na exportação, mas deixou de apresentar os demonstrativos dos preços parâmetro, alegando estar amparada pelo art. 33 da IN 38/97

A dispensa de demonstração do preço parâmetro é regra de *safe harbour* prevista nos arts. 33 a 35 da Instrução Normativa SRF nº 38, de 1997:

Art. 33. A pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido, antes da contribuição social sobre o lucro líquido e do imposto de renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, cinco por cento do total dessas receitas, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, no mesmo período, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação.

§ 1º Para efeito deste artigo, o lucro líquido correspondente às exportações para empresas vinculadas será apurado segundo o disposto no art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e no art. 194 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994.

§ 2º Na apuração do lucro líquido correspondente a essas exportações, os custos e despesas comuns às vendas serão rateados em função das respectivas receitas líquidas.

Art. 34. A pessoa jurídica, cuja receita líquida das exportações, em qualquer ano-calendário, não exceder a cinco por cento do total da receita líquida no mesmo período, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, no mesmo período, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação.

Art. 35. O disposto nos arts. 33 e 34:

I - não se aplica em relação às vendas efetuadas para empresas vinculadas domiciliadas em países com tributação favorecida, conforme definido no art. 37;

II - não implica a aceitação definitiva do valor da receita reconhecida com base no preço praticado, o qual poderá ser impugnado, se inadequado, em procedimento de ofício, pela Secretaria da Receita Federal.

⁴ Mesma obra, p.236/237.

O contribuinte apresentou demonstrativo de apuração dos preços praticados na exportação (fl. 604) que indica que as que as receitas de exportação para vinculadas correspondem a 17% do total das receitas apuradas no período. Esse mesmo demonstrativo evidencia que o lucro líquido, antes da contribuição social sobre o lucro líquido e do imposto de renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, equivale a 31,4% dessas receitas. Esse resultado assegurou à empresa o amparo da regra de *safe harbour* do art. 33 da IN nº 38/97, desobrigando-a do dever de demonstrar a conformidade do preço por ela praticado com o preço parâmetro apurado de acordo com um dos métodos estabelecidos na lei e, quando em desacordo, que foi promovido o ajuste mediante adição ao lucro líquido, para fins de tributação.

Todavia, a fiscalização apontou divergência na demonstração de resultado das exportações, na rubrica "Engenharia e Estilo", na qual foi considerada uma receita no valor de R\$ 120.883.075,45 e uma despesa no valor de R\$ 169.719.529,37.

Intimada a esclarecer a divergência, a fiscalizada protestou pela correção do demonstrativo por ela elaborado, mas refez o cálculo conforme determinado pela fiscalização, lançando na rubrica "Engenharia e Estilo" uma despesa no valor de R\$ 28.887.043,90 na coluna de exportação, reduzindo o percentual do lucro em relação às receitas de vendas nas exportações para vinculadas para 12,6 %.

A fiscalização discordou do demonstrativo e o refêz, aplicando o percentual de 17% para o rateio das despesas, e apurou um prejuízo no valor de R\$ 17.762.702,18 (fl. 685), o que excluiria a fiscalizada da salvaguarda do art. 33 da IN SRF nº 38/97.

Entretanto, com base nos elementos contidos nos autos, verifica-se que o demonstrativo feito pela fiscalização não está correto.

No primeiro demonstrativo apresentado (fl. 604), a empresa consignou na rubrica Engenharia e Estilo, uma despesa total de R\$ 169.719.528,37 e como exportação para vinculadas uma receita de R\$ 120.883.075,45. No curso da fiscalização foi esclarecido que a despesa total nessa rubrica fora de R\$ 350.209.947,36, sendo que, desse total, R\$ 180.490.417,99 foram recebidos de vinculadas no exterior, pelo desenvolvimento de projetos de veículos e componentes. Assim, ao refazer o demonstrativo (fl. 685), deveria ter sido consignado: (a) na coluna Total, na rubrica Engenharia e Estilo, uma despesa de R\$ 350.209.947,36, e na rubrica Outras Receitas/Despesa Operacionais, uma receita de R\$ 80.086.540,05 (diferença entre o valor consignado e a recuperação de despesas de R\$ 180.490.417,99); (b) na coluna Exp. p/ Vinc., na rubrica Engenharia e Estilo, uma despesa de R\$ 59.607.342,54 (17% de R\$ 350.209.947,36), e na rubrica Outras Receitas/Despesa Operacionais, uma receita de R\$ 146.789.003,31 (diferença entre as receitas recebidas de vinculadas relativas a recuperação de despesas de R\$ 180.490.417,99 e o valor das despesas consignado de R\$ 33.701.714,68). Com isso, o prejuízo de R\$ 17.762.702,18, apurado pela fiscalização, fica revertido para um lucro de R\$ 132.077.417,17, deixando a empresa ao amparo da salvaguarda do art. 33 da IN SRF nº 38/97.

Amparada pela salvaguarda, ficou a empresa desobrigada de apurar, ela própria, os ajustes de preços de acordo com os métodos previstos na lei.

O art. 19 da Lei nº 9.430. de 1996, sujeita a arbitramento as receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada, quando o preço médio de venda dos bens,

7

serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

O fato de a empresa estar amparada da regra de *safe harbour* do artigo 33 da IN 38/97, tem como única consequência eximi-la de demonstrar a compatibilidade dos preços praticados segundo os métodos previstos na lei, mas não afasta a possibilidade de a fiscalização arbitrar as receitas segundo aqueles métodos. Todavia, para fazê-lo, é ônus da fiscalização demonstrar que o preço médio de venda nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda é inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

No caso concreto, a fiscalização não fez essa demonstração, tendo se limitado a consignar que os preços praticados em relação a três modelos de veículos estavam abaixo do preço de custo e que outros modelos estavam com preços médios de exportação muito próximos ao custo de fabricação. Essa constatação da fiscalização, embora seja indicativa de que a empresa estaria sujeita a arbitramento das receitas, não é suficiente, pois não foi demonstrado que o preço praticado nas exportações para vinculadas é inferior a 90% do preço médio praticado na venda dos mesmos bens no mercado brasileiro.

Não tendo sido observado o requisito legal que autoriza o arbitramento das receitas, não prevalece o lançamento.

Dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF, em 17 de dezembro de 2008


SANDRA MARIA FARONI

