



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16327.002739/2002-83
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.313 – 1ª Turma
Sessão de 03 de maio de 2016
Matéria IRPJ e CSLL - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - IMPORTAÇÃO
Recorrente JANSSEN — CILAG FARMACÊUTICA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA — APLICAÇÃO DOS MÉTODOS.

De acordo com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, quanto à dedutibilidade dos custos, despesas ou encargos, relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações com pessoas ligadas, devem ser aplicados os seguintes métodos: Preços Independentes Comparados - PIC, Preço de Revenda menos Lucro - PRL e Custo de Produção mais Lucro - CPL, sendo vedado ao contribuinte a aplicação de qualquer outro método, em desacordo com o princípio da reserva legal.

IRPJ - CUSTOS - DEDUTIBILIDADE - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

A lei, ao dispor que o contribuinte poderá optar pelo método de cálculo de custos que lhe for mais favorável, não determina que a Fiscalização deverá demonstrar que o método por ela utilizado é o método mais favorável ao sujeito passivo.

POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO MÉTODO PRL PARA PRODUÇÃO LOCAL. VEDAÇÃO DO ART. 4º, § 1º, da IN SRF 38/97. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA.

A falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. CONTRATOS DE MÚTUO COM JUROS ATIVOS.

Não há previsão regulatória nem possibilidade de registro do contrato de mútuo com juros ativos no Banco Central, sem embargo do controle por ele exercido sobre a matéria. Descabem os ajustes de preços de transferência (receita de juros), no mútuo concedido pela pessoa jurídica domiciliada no País a pessoa vinculada, na medida em que o câmbio ou a transferência

internacionais em reais esteja registrada no SISBACEN, e a documentação suporte do mútuo tenha sido apresentada ao banco operador de câmbio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão dos membros do colegiado: a) Com relação ao tema da adoção, pela fiscalização, de método de preços de transferência mais favorável ao contribuinte, Recurso Especial do Contribuinte conhecido por unanimidade de votos e, no mérito, negado provimento, por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Luis Flávio Neto, Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Nathália Correia Pompeu e Maria Teresa Martinez Lopez. b) Com relação à possibilidade de aplicação do método PRL para produção local, mesmo diante da vedação do art. 4º, § 1º, da IN SRF 38/97, Recurso Especial do Contribuinte não conhecido por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Luis Flávio Neto, Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Nathália Correia Pompeu e Maria Teresa Martinez Lopez. c) Com relação ao tema do registro de contratos de mútuo com juros ativos no Banco Central para afastamento das regras de preços de transferência, Recurso Especial do Contribuinte conhecido por unanimidade de votos e, no mérito, dado provimento por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rego, André Mendes Moura e Carlos Alberto Freitas Barreto.

(documento assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - *Presidente.*

(documento assinado digitalmente)

RAFAEL VIDAL DE ARAUJO - *Relator.*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, LUÍS FLÁVIO NETO, ADRIANA GOMES REGO, HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO (Suplente Convocado), ANDRE MENDES DE MOURA, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, NATHALIA CORREIA POMPEU, MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente), CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência (fls. 2.645/2.689) interposto pelo contribuinte contra a decisão proferida pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes - Acórdão nº 103-22.016, de 6 de julho de 2005 (fls. 2.473/2.516), que decidiu:

... por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Cons. Paulo Jacinto do Nascimento (Relator), Aloysio José Percínio da Silva e Alexandre Barbosa Jaguaribe que o proviam parcialmente para excluir da tributação a verba correspondente à aplicação do método dos Preços Independentes Comparados - PIC, na apuração dos preços dos "princípios ativos"; e os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Flávio Franco Corrêa e Victor Luis de Salles Freire, que proviam mais a verba correspondente a "juros pagos"; por unanimidade de votos NEGAR provimento ao recurso ex officio. O Conselheiro Aloysio José Percínio da

Silva apresentará declaração de voto. Designado para redigir o voto vencedor o Cons. Márcio Machado Caldeira,

Por considerar pertinente e bem descrever os fatos transcrevo a seguinte parte do Relatório do acórdão recorrido:

1 — O AUTO DE INFRAÇÃO

A recorrente atua no ramo de medicamentos, importando princípios ativos e produtos acabados de empresas vinculadas, pelo que, a partir do ano calendário de 1997, seus resultados se submetem aos parâmetros da legislação brasileira sobre preços de transferência.

Procedimento de fiscalização destinado a verificar se, para efeitos de apuração dos referidos tributos, a contribuinte observou a legislação aplicável, resultou na lavratura de auto de infração, composto de cinco itens.

O primeiro item refere-se aos produtos importados prontos para revenda, para os quais, mesmo aceitando o método PRL, o Fisco contestou a apuração de preços praticada, face à não consideração dos valores e quantidades dos estoques iniciais.

O segundo item diz respeito aos princípios ativos importados e aplicados em produtos acabados, para os quais foi rejeitado o Método Transacional da Margem Líquida de Lucro, aplicado pela recorrente a partir de pesquisa técnica realizada pela empresa Pricewaterhouse Coopers LLP, tendo em vista a sua desqualificação pelo Ato Declaratório SRF nº 37/02, aplicando-se o método dos Preços Independentes Comparados — PIC.

O terceiro item trata do controle de preços de transferência em relação aos juros pagos e auferidos pela recorrente em contratos de mútuo celebrados com pessoas vinculadas sediadas no exterior.

O quarto item versa sobre a tributação da variação cambial relativa a um dos contratos de mútuo já mencionados.

O quinto item cuida da exigência de multa punitiva isolada.

O acórdão recorrido está assim ementado:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA — APLICAÇÃO DOS MÉTODOS — De acordo com o artigo 18 da Lei no. 9.430/96 a dedutibilidade dos custos, despesas ou encargos, relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações com pessoas ligadas, devem ser aplicados os seguintes métodos: Preços Independentes Comparados — PIC, Preço de Revenda menos Lucro — PRL e Custo de Produção mais Lucro — CPL, sendo vedado ao contribuinte a aplicação de qualquer outro método, em desacordo com o princípio da reserva legal.

IRPJ — CUSTOS — DEDUTIBILIDADE — PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA — A lei, ao dispor que o contribuinte poderá optar pelo método de cálculo de custos que lhe for mais favorável, não determina que a fiscalização deverá demonstrar que o método por ela utilizado é o método mais favorável ao sujeito passivo, visto que trata-se de hipótese quando se utiliza o cálculo por mais de um dos métodos previstos em lei.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. JUROS RELATIVOS A CONTRATOS DE MÚTUO. Em que pese o contrato ter sido celebrado antes da vigência da Lei nº 9.430/96, seus efeitos se irradiam para períodos posteriores, já regidos pela nova ordem. Somente com a ocorrência do fato gerador incide a lei tributária de regência então vigente, nos termos do art. 142 do CTN.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. JUROS RELATIVOS A CONTRATOS DE MÚTUO. INEXISTÊNCIA DE REGISTRO. Face à inexistência do registro do contrato no Bacen, os juros reconhecidos como receita financeira se sujeitam às normas sobre preços de transferência. Registro no Sisbacen de transferência para conta CC5 não pode ser confundido com o registro no Bacen de contrato de mútuo.

DESPESAS FINANCEIRAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. A efetividade de despesas contabilizadas deve estar comprovada com documentos hábeis e inidôneos.

CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS EXONERADOS. Agiu com acerto a decisão de primeira instância quando refez o cálculo do preço praticado em 1997.

Em seu Recurso Especial, a recorrente alega dissídio jurisprudencial em relação a quatro pontos: **(i)** necessidade de a Fiscalização pesquisar e adotar o método de preços de transferência mais favorável ao contribuinte; **(ii)** possibilidade de aplicação do método PRL para produção local, mesmo diante da vedação do art. 4º, § 1º, da IN SRF 38/97; **(iii)** impossibilidade de aplicação do método PIC no caso de as informações que o respaldam terem origem em dados privativos da Receita Federal (Siscomex), em violação ao princípio do contraditório; e **(iv)** registro de contratos de mútuo com juros ativos no Banco Central para afastamento das regras de preços de transferência.

Os argumentos trazidos no recurso estão a seguir descritos:

PRELIMINARMENTE, DO CABIMENTO DO PRESENTE RECURSO

ESPECIAL

DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL REFERENTE À NECESSIDADE DE A FISCALIZAÇÃO PESQUISAR E ADOTAR O MÉTODO DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE

- com o intuito de atender aos preceitos legais e demonstrar o cabimento do presente recurso, a Recorrente colaciona excerto de decisão do Egrégio Conselho de Contribuintes (doc. 03):

Acórdão nº 107-09411

AUTOS DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Os fatos apontados pela recorrente não determinam nulidade dos Autos de Infração, mormente aqueles ligados a conversão de moeda, quando a falha apontada já fora corrigida na decisão recorrida.

DOS MÉTODOS DE APURAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E DOS EVENTUAIS AJUSTES. Mesmo quando a fiscalizada não aponta o método de apuração dos preços de transferência, os auditores fiscais encarregados da verificação deverão utilizar o método mais favorável ao contribuinte ou demonstrar a impossibilidade de aplicação de outros métodos passíveis de utilização nas operações praticadas.

- o acórdão acima transcrito consagrou a tese de que a autoridade fiscal tem o dever de identificar, comprovadamente, e aplicar o método mais favorável ao contribuinte, para fins de cômputo de ajuste de preços de transferência;

- esse entendimento é diametralmente oposto àquele ventilado no acórdão recorrido, o qual, explicitamente, assevera que a autoridade fiscal tem liberdade para escolher qualquer um dos métodos de preços de transferência legalmente previstos, independentemente da comprovação de que o método utilizado é o mais benéfico ao contribuinte;

- cumpre ainda anotar que inexistente qualquer diferença relevante entre os julgados, já que ambos analisam o ano-calendário de 1997, embora o caso em comento também abranja o ano-calendário de 1998;

DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL REFERENTE À POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO MÉTODO PRL PARA PRODUÇÃO LOCAL DIANTE DA VEDAÇÃO DO ARTIGO 4º, §1º, DA IN 38/97

- nessa questão o Recurso Especial encontra cabimento, uma vez que mais de uma câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já entendeu que o artigo 4º, §1º, da Instrução Normativa SRF 38/97 não teria o condão de impedir a aplicação do método PRL a atividades de industrialização no Brasil de insumos adquiridos do exterior. Os dois acórdãos divergentes a seguir apresentam esse entendimento (docs. 04 e 05):

Acórdão nº 108-09551

IRPJ — PREÇO DE TRANSFERÊNCIA — MÉTODO PRL — IMPORTAÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO DE NOVO BEM — INSTRUÇÃO NORMATIVA RESTRITIVA DE DIREITO — A IN SRF nº 38/1997 restringiu indevidamente a aplicação do método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) como método de apuração de preço parâmetro a ser utilizado na identificação de preços de transferência em insumos destinados à produção de outro bem. Possibilidade de adoção do método PRL.

Inaplicável o método PIC, por unilateralidade de dados disponíveis, somente Fisco, com grave desrespeito ao princípio do contraditório e fundamentação em dados subjetivos, sem aferição em consistência objetiva de similaridade de produtos, de acordo com a legislação aplicável.

Recurso Voluntário Provido.

Acórdão nº 107-08725

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - ANO-CALENDÁRIO DE 1999 - O art. 18 da Lei nº 9.430/96 não veda a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL na avaliação de eventuais ajustes a título de "Preços de Transferência" relativamente aos custos de bens importados de empresas ligadas estabelecidas no exterior. A vedação constante do § 1º do art. 4º da então vigente Instrução Normativa SRF nº 38/97 não tinha base legal.

- cumpre ainda anotar que os acórdãos divergentes mencionados se relacionam ao ano-calendário de 1999 ou anteriores, fato expresso na ementa de um dos

julgados. Dessa forma, não há diferença entre a situação da Recorrente e aquelas abrangidas pelos acórdãos divergentes;

- além da evidente ilegalidade da vedação ao método PRL, o primeiro desses acórdãos vai ainda mais longe, deixando explícito em sua fundamentação que a vedação ao método PRL estabelecida pela IN 38/97 não pode ser justificada pelo fato de o produto importado ter sido usado como insumo na produção de outro bem, esse revendido para terceiros;

- nem poderia ser afastado somente com base em supostas dificuldades decorrentes da averiguação do peso do insumo no produto final. Mesmo a introdução do PRL-60 pela Lei 9.959/2000 não teria o condão de justificar qualquer vedação de aplicação do PRL no período preterito;

- o caso analisado no acórdão era idêntico ao da Recorrente, qual seja, importação de princípio ativo que sofre no Brasil adição de água e outros substratos que lhe permitam comercialização no mercado interno como medicamento;

- tal entendimento é totalmente oposto ao acórdão recorrido, o qual fundamentou a aplicação do método PIC e afastamento do método PRL por considerações puramente casuísticas, sem suficiente amparo legal;

- resta claro ser cabível o presente Recurso Especial, por meio do qual será demonstrado que a decisão da Colenda Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (atual Segunda Câmara da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) merece ser reformada, com o conseqüente cancelamento do auto de infração ora lavrado no que se refere a essa questão;

DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL REFERENTE À POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO MÉTODO PIC NO CASO DE AS INFORMAÇÕES QUE O RESPALDAM TEREM ORIGEM EM DADOS PRIVATIVOS DA RECEITA FEDERAL, EM VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO

- essa situação é aquela em que o cálculo toma por base "*secret comparables*", isto é, informações sobre operações registradas no SISCOMEX a que o contribuinte jamais teria acesso, mas que o Fisco consegue obter por meio de seu poder fiscalizatório;

- ao contrário do entendimento que respaldou o acórdão da antiga Terceira Câmara do Primeiro Conselho (atual Segunda Câmara da Primeira Seção), a antiga Oitava Câmara entendeu que a utilização do método PIC pelas autoridades fiscais desatende ao princípio do contraditório:

Acórdão nº 108-09551

IRPJ — PREÇO DE TRANSFERÊNCIA — MÉTODO PRL — IMPORTAÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO DE NOVO BEM — INSTRUÇÃO NORMATIVA RESTRITIVA DE DIREITO — A IN SRF nº 38/1997 restringiu indevidamente a aplicação do método PRL (Preço de Venda menos Lucro) como método de apuração de preço parâmetro a ser utilizado na identificação de preços de transferência em insumos destinados à produção de outro bem. Possibilidade de adoção do método PRL.

Inaplicável o método PIC, por unilateralidade de dados disponíveis, somente Fisco, com grave desrespeito ao princípio do contraditório e fundamentação

em dados subjetivos, sem aferição em consistência objetiva de similaridade de produtos, de acordo com a legislação aplicável.

Recurso Voluntário Provido.

- o acórdão divergente mostra perfeita consonância com o caso da Recorrente, uma vez que também o caso do acórdão envolveu a importação de princípios ativos utilizados na fabricação de remédios a partir de Estados com os quais o Brasil mantinha acordos de bitributação (no caso, França e Alemanha);

- além disso, também envolveu a desqualificação do Método adotado pela contribuinte (no caso, o PRL no ano-calendário de 1999) para a adoção do método PIC calculado pela própria Autoridade fiscal;

- marchando em sentido contrário, o acórdão recorrido admite a utilização de informações disponíveis apenas ao Fisco, constantes do SISCOMEX;

- há ainda questão subsidiária envolvendo o ônus da prova em se demonstrar que as informações obtidas por meio do SISCOMEX tinham natureza sigilosa. Segundo o acórdão recorrido, a prova de que a Recorrente não teve acesso a tais informações seria da Recorrente. Isso constitui prova negativa, o que é expressamente afastado pela jurisprudência não só do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como de quaisquer outras cortes ou instâncias judiciais e administrativas. Do antigo Segundo Conselho de Contribuintes segue colacionada a ementa de um acórdão paradigma (doc. 06):

Acórdão nº 202-12611

SIMPLES — Pode optar pelo Sistema a pessoa jurídica que preste serviços de processamento de dados, desde que, atendidos os demais requisitos legais, não preste serviços de programador. Apresentadas provas do exercício de atividade de comércio e reparação de equipamentos, não seria plausível exigir da empresa a apresentação de prova negativa, ou seja, do não exercício da atividade impeditiva a adesão ao SIMPLES. Cabe ao Fisco tal prova.

Recurso provido.

DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL REFERENTE AOS REQUISITOS DE REGISTRO DE CONTRATOS DE MÚTUO COM JUROS ATIVOS NO BANCO CENTRAL PARA O AFASTAMENTO DAS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

- no que se reflete a esse terceiro tema trazido à apreciação desta Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, a divergência jurisprudencial pode ser verificada pela ementa colacionada abaixo, de origem da antiga Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (doc. 07):

Acórdão nº 108-08712

IRPJ — REGISTRO DE CAPITAIS NO BACEN — O registro de capitais no BACEN, desde a edição da Lei nº 4.131, de 1962, não contempla um sistema de registro dos capitais brasileiros destinados ao exterior e sim o dever de prestar informações. A Lei nº 9.430/96 ao dispor sobre o registro dos contratos de mútuo no Banco Central do Brasil não trata do registro na

"a autoridade fiscal, quando faz uso de um determinado método para lançar tributo, o faz como ato preparatório do próprio lançamento";

- assumir que o auditor fiscal tenha discricionariedade na escolha do método sem a necessidade de fundamentar a negação de utilização de determinado método é o mesmo que dizer que o lançamento que será feito com base no método adotado também será discricionário. Seguindo o raciocínio da argumentação expendida no voto vencido, essa discricionariedade viola expressamente a redação do artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional;

- observe-se ainda que o artigo 142 é taxativo ao afirmar que é vinculante não apenas o lançamento propriamente dito, mas todas as atividades administrativas a ele ligadas, inclusive "o cálculo do montante do tributo devido". Naturalmente, o cálculo do montante do tributo devido é efetuado por meio da definição do método aplicável;

- comprovada a divergência de posicionamento entre as câmaras, requer-se que seja reconhecido que a atividade administrativa de lançamento inclui também a escolha do método que resultar no ajuste menos gravoso ao contribuinte, pois dessa escolha será determinado o montante de tributo a ser cobrado. Adicionalmente, requer-se a descaracterização do lançamento ora analisado no que se refere à aplicação do PIC, uma vez que não foi demonstrado pela autoridade fiscal que esse seria o método de ajuste menos gravoso, o que torna o lançamento insubsistente;

DA IMPOSSIBILIDADE DE VEDAÇÃO AO EMPREGO DO MÉTODO PRL NAS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA RECORRENTE

- como já argüido por ocasião da análise, do cabimento do presente recurso, o voto condutor do acórdão em nenhum momento dispôs que o método PRL não seria aplicável ao presente caso, seja na modalidade de margem de lucro de 20%, existente à época do fato gerador e cuja aplicação ilegalmente fora vedada pelo artigo 4º, §1º, da Instrução Normativa 38/1997, seja pela margem de lucro de 60%, mais conservadora, introduzida pela Lei 9.959/2000;

- reitere-se ainda que o motivo para o repúdio à aplicação do método PRL pelo acórdão recorrido, que ignorou ter a Recorrida feito o cálculo mais conservador previsto no PRL-60 para demonstrar que esse ajuste seria menos gravoso que aquele apontado pelo método PIC apurado pela fiscalização, foi o de o método PRL não poder ser aplicado adequadamente à situação em que houve industrialização, sob pena de ser "simplista";

- com o devido respeito ao posicionamento apresentado, se o TNMM não pode ser aplicado porque a legislação expressamente não prevê sua aplicação ou forma de cálculo, não se pode recusar a aplicação do método PRL com o argumento de que sua aplicação seria "simplista" se a própria legislação tributária (mormente a Instrução Normativa 38/97, seguida pela Instrução Normativa 243/2002) determina exatamente como utilizá-lo. Isso é decorrência da própria vinculação da atividade de lançamento tributário;

- nem se diga, como articulado pela primeira instância julgadora, que o PRL não seria aplicável pela Recorrente porque a utilização da margem de lucro de 60% para produção local só foi introduzida no ordenamento pela Instrução Normativa 243/2002, pois o próprio trecho supracitado bem mostra que não se tratou da introdução de novo método, mas sim do desdobramento das margens previstas no método PRL;

- a jurisprudência atual de várias câmaras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconhece expressamente que o PRL-20, marcadamente menos conservador que o PRL-60, não pode ser afastado pela fiscalização com base no artigo 4º, §1º, da Instrução Normativa 38/1997, quando esse veda a aplicação do PRL em operações que envolvam produção local (ementas transcritas);

- ora, quem pode mais, pode menos. Se os julgados apresentados permitem a aplicação do PRL-20, mais permissivo que o PRL-60, apresentado pela Recorrente, de pronto já se verifica que o método PIC não representa o ajuste menos gravoso, devendo assim ser afastado;

- destarte, comprovada a divergência de posicionamento entre as câmaras, requer-se que seja reconhecido que o método PRL deve ser aplicado, uma vez que a IN 38/97 não teria o condão de vedá-lo com o fundamento de que se trataria de atividade de produção local do produto revendido com insumos importados. Adicionalmente, requer-se a descaracterização do lançamento ora analisado no que se refere à aplicação do PIC em substituição ao método PRL, uma vez que, ao contrário do propugnado pelo voto condutor à página 42 do acórdão, a Recorrente efetivamente apresentou os cálculos sob esse método, o que torna o lançamento insubsistente;

DA IMPOSSIBILIDADE DE SE UTILIZAREM INFORMAÇÕES DO SISCOMEX PARA RESPALDAR A APLICAÇÃO DO MÉTODO PIC FEITA PELA AUTORIDADE FISCAL

- como já exposto retro, o método PIC utilizado pela Autoridade fiscal utilizou como base informações obtidas por meio de pesquisas ao SISCOMEX a que a Recorrente não tinha acesso no momento do fato gerador. O acórdão ora recorrido adotou os argumentos de primeira instância no sentido de que não haveria vedação legal à utilização do SISCOMEX, de que o ônus da prova de comprovar o sigilo de mercado dos dados era do contribuinte, de que esse, antes da autuação, teria tido acesso às informações por meio das opções previstas no artigo 6º, da IN 38/97 e, depois, pela disponibilização das informações colhidas pela fiscalização;

- consigne-se inicialmente que a plena aplicabilidade dos preceitos legais da Lei nº 9.430/1996 depende necessariamente da possibilidade de a contribuinte poder fazer uso das informações que lhe estão disponíveis no momento do fato gerador. Esse é um corolário direto de dois princípios jurídicos diferentes;

- primeiramente, o próprio princípio do *arm's length*, cuja potestatividade o acórdão recorrido negou vigência. Se esse princípio busca aproximar as transações entre partes vinculadas daquelas empreendidas por terceiros independentes, a própria fiscalizada precisa ter acesso aos preços de mercado praticados pelos terceiros independentes no momento do fato gerador;

- a outra base se encontra no princípio que estabelece que a lei (e, por consequência, o ato administrativo) não deve obrigar alguém a cumprir uma obrigação juridicamente impossível, no caso, apurar o imposto devido com base em informações a que legalmente não tem acesso;

- observe-se que, no caso, o artigo 21 da Lei 9.430/1996 não permitiu aos contribuintes fazer uso de informações do SISCOMEX, dado estabelecer a obrigação de que os custos e preços médios sejam obtidos a partir de publicações ou relatórios oficiais do governo ou declaração da autoridade fiscal, bem como pesquisas de mercado e publicações técnicas.

Porém, as informações do SISCOMEX não são publicadas pelo Governo Federal, o que por si só, ainda que não houvesse vedação legal, seria suficiente para configurar a impossibilidade jurídica da aplicação do método PIC pela Recorrente. Ademais, nem a primeira instância julgadora e nem o acórdão analisaram a redação do artigo 21 da Lei 9.430/1996 em suas respectivas fundamentações;

- a primeira instância julgadora e o acórdão recorrido, quando subscreve seus argumentos, alegam que caberia à Recorrente comprovar o sigilo de mercado das informações a que a fiscalização teve acesso para calcular o preço-parâmetro pelo método PIC. Isso constitui prova negativa, dado significar que a Recorrente deveria fazer prova de que não teve acesso a informações confidenciais de seus concorrentes. Como já extensamente discutido em sede de Recurso Voluntário, qualquer jurisprudência, judicial ou administrativa, inclusive o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não admite que incumba ao contribuinte o ônus de prova negativa;

- sendo assim, é patente que no caso teria sido ônus da fiscalização demonstrar que a Recorrente podia ter obtido acesso público às informações utilizadas para o cálculo pelo método PIC;

- tal questão do ônus da prova invalida, também, o argumento final referente ao artigo 6º da IN 38/97, à medida que a argumentação parte do pressuposto de que a Recorrente teria acesso às informações previstas naquele dispositivo, o que era ônus da prova da fiscalização demonstrar ao propor o método PIC;

- ainda mais espantoso é o argumento de que o método PIC teria sido validado porque a Recorrente teria tido acesso às informações do método após a autuação. Consoante já demonstrado acima, é inútil para o cumprimento regular da obrigação tributária a liberação de informações depois da autuação fiscal, já que isso ocorre em uma situação em que a Recorrente estava sendo penalizada com multa de ofício, sem ter tido a oportunidade, durante o fato gerador, de aplicar o método PIC, caso esse fosse o menos gravoso para a Recorrente;

- desta forma, demonstra-se a imperatividade em se reformar o acórdão recorrido também no que tange à aplicação do método PIC pela Autoridade fiscal com base em informações indisponíveis para a Recorrente à época do fato gerador. Caso assim não se entenda, requer-se a anulação do julgado recorrido em função da omissão sobre a taxatividade do artigo 21 da Lei 9.430/1996, determinando-se a prolação de nova decisão;

DO AFASTAMENTO DO REQUISITO DE REGISTRO NO SISBACEN NA FORMA PRECONIZADA NO AUTO DE INFRAÇÃO E DECISÕES POSTERIORES

- o próprio Conselho de Contribuintes já reconheceu que até o advento da Medida Provisória 2.224/2001 não havia outros mecanismos de controle senão o registro na conta CC-5 disposta na Circular BACEN 2.677/1996 e o próprio controle das remessas dos valores envolvidos no SISBACEN;

- faz-se necessária uma digressão sobre a regulamentação do Banco Central em relação ao comando do artigo 22, §4º, da Lei 9.430/1996. Por ocasião da publicação da Lei 9.430, em 27 de dezembro de 1996, o Banco Central já havia publicado a Resolução 2.337, no dia 28 de novembro anterior. Essa resolução autorizava a informatização do registro no Banco Central pelo módulo ROF (Registro de Operações Financeiras) e RDE (Registro Declaratório Eletrônico), até então feito via papel;

- a Resolução 2.337/1996 previu toda sorte de registros, inclusive o registro de "empréstimos e financiamentos concedidos a residentes no exterior por residentes no País" (artigo 1º, inciso II). Essa nova disposição, no entanto, não foi de pronto operacionalizada pela edição de uma Circular, ao contrário das demais. Isso porque esse procedimento dependia de uma previsão legal, a qual não existia na época da edição da resolução mencionada;

- outra não poderia ter sido a conduta do Banco Central. Originalmente, a Lei 4.132/1962, que estabelece as fundações das normas cambiais brasileiras, não previa o registro de contratos sobre o envio de recursos ao exterior por residentes, apenas o registro de valores que viessem do exterior para o Brasil. A única previsão relevante tratava da necessidade de se declararem os bens de residentes no exterior, mesmo assim revogada com a edição do Decreto-lei 94/1967;

- dessa forma, por falta de previsão legal, a autorização do artigo 1º, inciso II, da Resolução 2.337/1996 permaneceu dormente, sem amparo legal, até a edição da Medida Provisória 2.224/2001, a qual reinstituíu a declaração de capitais de residentes existentes no exterior;

- em assim sendo, pode ser observado que a Recorrente à época dos fatos preencheu todos os requisitos que a regulamentação do Banco Central exigia, quais sejam, o registro da transferência internacional dos recursos à conta CC-5 e o próprio registro da remessa no SISBACEN;

- não há que se entender, ao contrário do disposto no acórdão ora combatido, que a Recorrente não efetuou o registro no Banco Central do seu contrato de mútuo, pois atendeu a todos os ditames juridicamente possíveis à época dos fatos, como reconhecido no acórdão paradigma em situação idêntica;

- entender o contrário significaria dizer que a Recorrente estaria obrigada a cumprir uma disposição da Lei 9.430/1996 juridicamente impossível.

- não bastasse isso, causa jurídica suficiente, a Recorrente chegou a demonstrar nos autos que em razão dos vultosos valores envolvidos a operação como um todo, que envolvia sucessivos contratos de mútuo à Johnson & Johnson, foi sujeita à auditoria do próprio Banco Central em dezembro de 1996 (fls. 2153- 2165), tendo os contratos de mútuo celebrados em 1998 exatamente as mesmas características dos então verificados;

- portanto, é de ser reconhecida a nulidade do acórdão no que entende pelo desatendimento dos requisitos de registro dos contratos de mútuo no Banco Central, dado ter a Recorrente obedecido a todos os requisitos estabelecidos pela legislação antes do advento da Medida Provisória 2.224/2001;

- ainda é possível que se alegue que o comando do artigo 22, §4º, da Lei 9.430/1996 exigiria o registro do contrato, de forma que a inexistência dessa forma de registro na regulamentação do BACEN levaria à necessidade de que todos os contratos, sem exceção, tivessem seus juros submetidos às regras de preços de transferência;

ARGUMENTAÇÃO SUBSIDIÁRIA: DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

- observe-se, primeiramente, que tal entendimento levaria a um tratamento desigual entre mutuantes e mutuários residentes no Brasil, já que apenas os últimos teriam acesso ao benefício de não terem de se submeter às regras de preços de transferência. A hipótese de pronto já mostra afronta ao princípio da isonomia, já que não há nada que justifique que uns tenham acesso ao benefício em detrimento de outros;

- em segundo lugar, afigura-se absurdo afastar o benefício da regra do artigo 22, §4º, com essa base ao se considerar que a inexistência da exigência do registro do contrato em si resultou da inércia do próprio Estado em criar o amparo legal que permitisse exigi-la. É requisito da própria hermenêutica jurídica que não se adote interpretação que resulte em condição impossível;

ARGUMENTAÇÃO SUBSIDIÁRIA: DO CONCEITO DE "REGISTRO" NA REGULAMENTAÇÃO DO BACEN

- não existe outra providência a ser tomada, senão a identificação do sentido mais adequado a ser relacionado ao "registro" aludido no artigo 22 da Lei nº 9.430/96;

- com o fito de conferir adequada interpretação ao termo "registro", e objetivando não torná-lo letra morta com relação aos empréstimos concedidos por empresas brasileiras, é por demais admissível adotar-se a analogia para esse propósito;

- o sentido do vocábulo "registro" no caso de empréstimos concedidos por mutuantes brasileiras é o cumprimento das obrigações regulatórias impostas pelo BACEN em face da existência do contrato de mútuo;

- observado o cumprimento destas obrigações, quaisquer que sejam as suas denominações, constantes dos atos expedidos pelo BACEN, torna-se inexigível quaisquer ajustes decorrentes da legislação de preços de transferência relativos a juros;

- a Recorrente firmou, na realidade, uma série de contratos de mútuo sucessivos com as mesmas características, nos anos anteriores ao da autuação, sendo todos eles parte de uma só grande operação. Essa operação, como é prática nas relações empresariais, envolve uma única dívida (global), que passou a ser renegociada (rolagem da dívida) por contratos de mútuo posteriores;

- os contratos objeto do Auto de Infração foram celebrados nesse contexto, e tiveram por objetivo "rolar" a dívida que provinha de anos anteriores. Em razão dos vultosos valores envolvidos, na grande operação realizada entre a Recorrente e a J&J, esta foi detectada e submetida a procedimentos de auditoria pelo BACEN;

- no curso da referida fiscalização, uma reunião entre representantes da Impugnante e daquele órgão chegou a ser realizada em data de 03/12/1996, tendo a Impugnante posteriormente detalhado em carta protocolada (já anexada à impugnação) o montante individualizado dos juros ativos praticados na operação;

- note-se que a mencionada carta faz referência à "operação de mútuo firmada em 27/09/96", a qual se consubstanciou em dois contratos firmados naquela data (já juntados à impugnação), com exatamente as mesmas características dos contratos de mútuo analisados pela D. Autoridade Fiscal no Auto de Infração, fato que demonstra serem todos eles relacionados a uma mesma relação jurídico-obrigacional;

- dessa feita, é inegável que o BACEN tomou conhecimento da taxa de juros praticada (a qual, vale repetir, é a mesma em todos os contratos da operação global acima relatada, da qual fazem parte os contratos abrangidos pelo Auto de Infração) e permitiu a realização da operação, o que significa uma aprovação da taxa de juros utilizada;

- nem se alegue, na tentativa de desqualificar a aprovação do BACEN acima indicada, que ela teria sido concedida tacitamente, pois, em razão da inexistência de um módulo formalizado para o registro de tais operações, esse é o único meio pelo qual a referida aprovação poderia dar-se;

- o exame do contrato de mútuo, a análise e a aprovação das taxas de juros praticados pelo BACEN reforça a convicção de que a Recorrente cumprira todos os requisitos regulatórios impostos por aquela autarquia em virtude da existência dos contratos de mútuo, deixando de sujeitar-se ao controle de preços de transferência relacionado aos juros, e, indo além, adotou taxas de juros em suas operações que devem ser aceitas pelo Fisco, à luz do § 4º do artigo 22 da Lei nº 9.430/96;

AD ARGUMENTANDUM TANTUM: CASO NÃO PREVALEÇA A INTERPRETAÇÃO ACIMA APRESENTADA, O LANÇAMENTO E O ACÓRDÃO RECORRIDO PADECEM DE FATAL VÍCIO DE MOTIVAÇÃO

- na insólita hipótese de não ser acatada a interpretação acima, o que se admite por amor à argumentação, e por força do princípio da eventualidade, ainda assim o Lançamento não deve prosperar no que se refere à aplicação das regras de preços de transferência atinentes aos juros;

- isto porque, se fosse afastado o sentido acima atribuído ao "registro", e, considerando-se que um tal registro não existe para empréstimos concedidos por empresas brasileiras, então seria forçoso concluir que essa condição se mostraria irrelevante para esse tipo de transação. Ou seja, fugiria ao escopo do artigo 22 da Lei nº 9.430/96 qualquer cogitação sobre o registro no BACEN quando esta norma fosse aplicada à espécie de contrato aqui referido;

- como já foi dito, o Lançamento e a Decisão tiveram suas conclusões relativas aos preços de transferência motivadas exatamente pela falta do tal registro no BACEN;

- no contexto em que esse registro se torne irrelevante — como ora se conjectura — uma motivação calcada na ausência de um tal registro mostra-se absolutamente inábil a fundamentar a exigência fiscal;

- ora, entre o motivo e a cominação da exigência do lançamento tributário, deve haver um nexó lógico-causal implacável, do tipo "Se A é, B deve ser". Utilizando a motivação da fiscalização e da DRJ (se o contrato não for registrado perante o BACEN), não é possível chegar-se ao conseqüente "o controle dos preços de transferências deve ser";

- ressalte-se que a insubsistência da acusação em casos como esse já foi expressamente reconhecida pelo Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, em caso análogo ao presente. Nos autos do processo administrativo nº 13884.005045/2003-75, a Fazenda Nacional interpôs embargos de declaração contra acórdão favorável ao contribuinte, o qual foi rejeitado, com base no princípio da motivação (ementa transcrita);

- o caso acima cai como uma luva ao presente. O vício de motivação aqui verificado é o mesmo que, segundo este colegiado já se pronunciou, tornou o lançamento inviável em um caso semelhante. Desse modo, é forçoso o reconhecimento, também no caso presente, da inexistência de vínculo lógico entre os motivos do Auto de Infração e a exigência tributária nele plasmada. Também é mister ter-se em mente que tal vício não pode ser corrigido pela autoridade julgadora;

- assim, é patente a impossibilidade de manutenção da acusação relativa ao artigo 22 da Lei nº 9.430/96, mesmo que se admita a esdrúxula interpretação aqui suscitada, por conta da imprestabilidade da motivação invocada pela fiscalização e pela DRJ quanto a esse ponto.

Por meio do Despacho **1200-0.307/2009** (e-fls.3523/3529), de 28/08/2009, a Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) **NEGOU** seguimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte em relação ao ponto **(iii) impossibilidade de aplicação do método PIC no caso de as informações que o respaldam terem origem em dados privativos da Receita Federal (Siscomex), em violação ao princípio do contraditório**, e **DEU** seguimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte em relação aos demais pontos aduzidos.

A negativa parcial de seguimento do recurso especial está assim motivada no despacho acima referido:

III - Impossibilidade de aplicação do método PIC no caso de as informações que o respaldam terem origem em dados privativos da Receita Federal

A divergência apontada em relação a esse terceiro ponto, refere-se à utilização de informações constantes no Siscomex, as quais o contribuinte só veio a ter acesso por ocasião do lançamento. Sobre esse ponto a recorrente aduz que o uso do Siscomex não está contemplado no art. 21 da Lei nº 9.430, de 1996.

Essa matéria não foi objeto de julgamento, não consta expressamente na ementa ou nas razões de voto do Acórdão recorrido. Diferentemente do item anterior, em que a matéria sob exame estava absorvida por aquela tratada no primeiro item deste Despacho, nesse ponto específico isso não ocorre.

Ainda que a recorrente tenha consignado sua insatisfação quanto à utilização de dados do Siscomex por ocasião do lançamento, tal fato não foi objeto de julgamento. Nos casos em que o julgador não se manifesta sob determinado ponto no recurso voluntário, é necessário que o sujeito passivo apresente embargos de declaração, conforme estabelece o art. 57 do então Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007.

Dessa forma, como não há decisão desfavorável quanto a esse ponto, não há como se estabelecer paradigma jurisprudencial, razão pela qual, sob essa matéria específica, deve ser negado seguimento ao recurso.

Por meio do Despacho nº 213 - 2ª Turma, de 30/09/2009, o Presidente da CSRF, em sede de Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial, decidiu em caráter definitivo pela manutenção do despacho da Presidente da Câmara, que negou seguimento a um dos itens do recurso especial de divergência interposto pela contribuinte.

Em 02/10/2009, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu em parte o recurso especial da contribuinte, e em 14/10/2009 o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

DA NECESSIDADE DE MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- de acordo com os documentos constantes dos autos, o Recorrido, durante os anos de 1997 e 1998, adquiriu de empresas vinculadas sediadas no exterior, princípios ativos para fins de elaboração de medicamentos no Brasil. Em função do disposto no art. 18 da Lei n.º 9430/96 (em sua redação original, eis que o dispositivo somente foi alterado com a edição da Lei 9.959, de 2000), ajustou o preço dos produtos importados, utilizando, entretanto, o método fixado no inciso II desse artigo, qual seja, o "método do preço de revenda menos lucro - PRL";

- a Fiscalização, tendo em vista o disposto no art. 4º, §1º, da IN SRF n.º 38/97, entendeu que o Recorrido não poderia ter utilizado o "método do preço de revenda menos lucro" para ajuste do preço dos produtos importados, e reajustou-os, mediante a utilização do "método dos preços independentes comparados - PIC", disposto no art. 18, I, da Lei n.º 9430/96;

A FISCALIZAÇÃO NÃO ESTÁ OBRIGADA A PESQUISAR E ADOPTAR O MÉTODO DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

- não há comando legal determinando ao Fisco a utilização de método mais favorável ao Contribuinte. Ao contrário e em verdade, há determinação normativa, da qual não pode a Fiscalização esquivar-se, no sentido de que os Auditores Fiscais poderão determinar o método de acordo com a documentação disponível, aplicando quaisquer dos métodos existentes e compatíveis com cada caso;

- não há qualquer imposição legal de utilização de determinado método ou de utilização de método mais favorável ao contribuinte;

- o que se impõe à contribuinte, nas operações com pessoas vinculadas no exterior, é a utilização dos métodos previstos na Lei n.º 9.430/96 e na IN SRF n.º 38/97, visando à verificação se os preços praticados estão de acordo com os de mercado;

- não procedem as alegações contrárias aos métodos escolhidos pela Fiscalização para a apuração dos preços de transferência.

- é preciso mencionar ainda que o entendimento ora defendido pela Fazenda Nacional encontra amplo suporte na jurisprudência deste Conselho (ementas transcritas);

O MÉTODO PRL É INAPLICÁVEL A ESTE CASO

- é importante ressaltar que este Conselho já declarou reiteradamente a legalidade da Instrução Normativa SRF n.º 38/97 (Acórdão 103-22125 - ementa e voto transcritos);

- o contribuinte pugna por uma interpretação literal, e, portanto, limitada e equivocada;

- a proibição ao contribuinte de utilização do método PRL para fins de ajuste do preço da importação da matéria-prima, é clara, mesmo na ausência de uma "disposição expressa";

- inferir, com base no princípio da legalidade, que apenas proibições "expressas" em lei devem ser observadas, é mera figura de retórica, que não se sustenta diante do mais simples questionamento;

- a impossibilidade do uso do método PRL pelo Recorrido decorre da estrutura da norma contida no art. 18 da Lei 9.430/96;

- qual dos métodos utilizar em um caso concreto? Evidentemente, o método aplicável, compatível à hipótese, é óbvio. E se algum método não é aplicável, compatível à hipótese, não pode ser utilizado, seu uso está proibido pela própria norma;

- haverá situações em que dos três métodos, o Recorrido somente poderá aplicar um, ou dois, ou até mesmo nenhum, em hipóteses excepcionais. É possível, por exemplo, que o contribuinte não possa utilizar o método do custo de produção mais lucro — CPL, quando não tiver acesso aos custos de produção do exportador;

- a IN 38/97 prevê que na hipótese de importação de bem para utilização, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, a determinação do preço de transferência não poderá ser efetuada mediante o método PRL. Em verdade, a Instrução Normativa visa apenas prevenir o Recorrido acerca da impossibilidade de utilização de um método que não permite a correta apuração do preço de transferência;

- não foi a IN 38/97 que impediu a utilização do PRL pelo Recorrente. Essa limitação é inferida apenas com a leitura do art. 18 da Lei 9.430/96. A IN 38/97 esclareceu algo que já se encontrava na Lei 9.430/96, que o Recorrido que importa matéria-prima para produção de outro bem não pode utilizar o método PRL, pois ao não levar em consideração o custo de produção no País, o preço de transferência resta distorcido;

- por outro lado, apenas para fins de argumentação, a utilização do método PRL pelo Recorrente, não há dúvida, importaria a necessidade de apartar do preço ajustado os custos de produção do bem vendido pelo Recorrente;

- como restou muito bem demonstrado no excelente voto da lavra do e. conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, no processo administrativo nº 16327.004322/2002-55 (Acórdão nº 101-94.859) seria necessário descobrir o custo de todos os insumos exatamente utilizados na elaboração do produto final;

- no método PRL proposto pela OCDE, o preço de revenda é descontado de uma margem bruta de receita, que deverá cobrir os custos do Recorrente e representar um lucro. A margem seria obtida mediante comparação com operações similares. O resultado dessa operação será o preço usual, de mercado, da matéria-prima importada;

- o Brasil não acatou as sugestões da OCDE acerca dos métodos para apuração do preço de transferência, mas o princípio de que o custo de produção deve ser separado do custo da matéria-prima importada é comum ao Brasil e à OCDE. Na verdade, trata-se de aplicação da regra *arm's length*, que visa, justamente, extinguir ou limitar as distorções no custo dos produtos importados por empresas vinculadas;

- o método PRL utilizado pelo Recorrente não é apropriado, pois os custos de industrialização do medicamento foram somados aos custos da matéria prima importada;

- não há dúvida de que o método PRL, para fins de ajuste dos preços de transferência referentes a insumos adquiridos pelo Recorrente, é de utilização incompatível com a IN 38/97 e ainda com a própria Lei 9.430/96;

- a Fiscalização utilizou corretamente o método PIC (Método dos Preços Independentes Comparados), para calcular o preço de transferência dos princípios ativos importados pelo Recorrido junto à pessoa vinculada, efetuando a comparação entre os preços declarados pelo Recorrido para a importação dos princípios ativos, e os preços declarados por empresas concorrentes na importação do mesmo princípio ativo;

- o Recorrente não estava obrigado a utilizar o método PRL. O Recorrente optou por utilizar um método que não permite a apuração dos preços de transferência relativos aos princípios ativos aplicados na produção, sabendo, inclusive, que a Administração já havia se pronunciado sobre a inaplicabilidade desse método, e que a própria OCDE recomenda que, no método PRL, os custos de produção sejam levados em consideração, a fim de determinar o preço da matéria-prima importada;

- a fiscalização, portanto, apurou os preços de transferência com base nos dados existentes e cuja utilização era possível;

O REGISTRO DE CONTRATOS DE MÚTUA COM JUROS ATIVOS NO BANCO CENTRAL PARA AFASTAMENTO DAS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

- o contribuinte argumenta que apenas a partir da edição da Medida Provisória 2.224/2001 passou a haver a obrigatoriedade de registro no Bacen. Ocorre que desde a Lei 4.131/62 há previsão da obrigação do registro de contrato de mútuo no Bacen para afastamento das regras dos preços de transferência;

- o contribuinte, ademais, deveria provar que procurou registrar o mútuo no Bacen e não o fez. Não havendo se desincumbido de tal ônus, não devem ser acolhidos seus argumentos;

DO PEDIDO

- a teor dessas considerações, requer a União (Fazenda Nacional), que seja negado provimento ao recurso especial da contribuinte, mantendo-se incólume a decisão recorrida, pelas razões de fato e de direito acima declinadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O Recurso Especial interposto pelo contribuinte foi parcialmente admitido pelo Despacho exarado pela Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de julgamento do CARF. Em relação à parte admitida, a conclusão foi de que ele é tempestivo e que reúne os pressupostos de admissibilidade.

Depreende-se do Exame e Reexame de Admissibilidade do Recurso Especial que o presente colegiado deverá pronunciar-se sobre os seguintes pontos objeto da lide:

(i) necessidade de a Fiscalização pesquisar e adotar o método de preços de transferência mais favorável ao contribuinte;

(ii) possibilidade de aplicação do método PRL para produção local, mesmo diante da vedação do art. 4º, §1º, da IN SRF 38/97; e,

(iv) registro de contratos de mútuo com juros ativos no Banco Central para afastamento das regras de preços de transferência.

O exame das divergências será feito na seqüência em que foram argüidas pelo contribuinte.

(i) - Necessidade de a Fiscalização pesquisar e adotar o método de preços de transferência mais favorável ao contribuinte.

Conheço do recurso em relação a essa matéria.

O acórdão recorrido contém a seguinte ementa:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - APLICAÇÃO DOS MÉTODOS - De acordo com o artigo 18 da Lei nº. 9.430/96 a dedutibilidade dos custos, despesas ou encargos, relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações com pessoas ligadas, devem ser aplicados os seguintes métodos: Preços Independentes Comparados - PIC, Preço de Revenda menos Lucro - PRL e Custo de Produção mais Lucro - CPL, sendo vedado ao contribuinte a aplicação de qualquer outro método, em desacordo com o princípio da reserva legal.

IRPJ - CUSTOS - DEDUTIBILIDADE - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - A lei, ao dispor que o contribuinte poderá optar pelo método de cálculo de custos que lhe for mais favorável, não determina que a fiscalização deverá demonstrar que o método por ela utilizado é o método mais favorável ao sujeito passivo, visto que trata-se de hipótese quando se utiliza o cálculo por mais de um dos métodos previstos em lei.

Vê-se que no acórdão recorrido prevaleceu o entendimento, consubstanciado no voto vencedor (fls. 2.512/2.515), de que a utilização pela Fiscalização do método Preços

Independentes Comparados - PIC independe de o Fisco comprovar ser esse método o mais favorável ao contribuinte. Enfim, a Fiscalização não tem a obrigação de demonstrar que o método por ela utilizado (no caso, o PIC) é o método mais favorável ao sujeito passivo, pois o preceito legal trata de hipótese na qual são comparados os métodos previstos em lei.

Destaco parte do voto condutor:

A lei não dispõe dessa forma, apenas explicita que, na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, não havendo exigência, por parte do fisco de demonstrar qual o método mais favorável.

Caso o sujeito passivo houvesse demonstrado que outro método lhe seria mais favorável, haveria o devido ajuste, após a regular verificação pela autoridade fiscal, o que não foi o caso.

(...)

A escolha pelo contribuinte poderá recair em qualquer deles, sendo dedutível o que lhe for mais favorável. Essa escolha e os correspondentes cálculos lhe são factíveis, visto que detém todas as informações, não só a respeito de seus custos, como dos custos da fornecedora vinculada.

(...)

Dessa forma, não vejo no procedimento fiscal o vício apontado pelo relator vencido, de que a fiscalização deveria demonstrar ser o método por ela utilizado o mais favorável ao contribuinte, porquanto a lei ao dispor que o contribuinte poderá optar pelo método que lhe for mais favorável, não exigiu ou priorizou que a fiscalização efetuasse os cálculos pelo três métodos e então aplicar o mais favorável ao sujeito passivo.

A Recorrente alega que a autoridade fiscal não poderia adotar método de cálculo dos preços de transferência distinto daquele por ela empregado sem demonstrar que tal método é mais benéfico ao contribuinte. Aponta, nesse sentido, os acórdãos nºs 107-09.411 e 107-09.412, exarados pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, cujas ementas (idênticas), abaixo se transcreve:

DOS MÉTODOS DE APURAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E DOS EVENTUAIS AJUSTES.

Mesmo quando a fiscalizada não aponta o método de apuração dos preços de transferência, os auditores fiscais encarregados da verificação deverão utilizar o método mais favorável ao contribuinte ou demonstrar a impossibilidade de aplicação de outros métodos passíveis de utilização nas operações praticadas.

A divergência quanto à aplicação de um dos métodos para limitação dos custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, previstos no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, está adstrita ao poder ou dever de o Fisco averiguar e utilizar o método mais benéfico ao contribuinte quando o método adotado por este é rejeitado, em especial por força do §4º do referido artigo.

Diz o § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

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

O acórdão paradigma manifesta expressamente o entendimento quanto ao dever da Fiscalização em averiguar e utilizar o método mais favorável ao contribuinte, ou em demonstrar a impossibilidade de aplicação de outros métodos passíveis de utilização (isso em qualquer situação, ou seja, mesmo quando a fiscalizada não aponta o método de apuração dos preços de transferência).

Tal entendimento, entretanto, não é o mais adequado, conforme passo a expor.

O assunto em debate tem pertinência com a aplicação de ofício, do Método dos Preços Independentes Comparados - PIC para a apuração do preço-parâmetro dos princípios ativos importados pela Recorrente, haja vista o afastamento, pela autoridade fiscal, de um "quarto método" - Método das Margens de Lucros Operacionais - TNMM utilizado pelo contribuinte, o qual, segundo o voto condutor do acórdão recorrido, seria inaplicável em virtude de não estar contido na Lei nº 9.430/96, em virtude de o nosso ordenamento jurídico não prever a possibilidade de utilização do Método das Margens de Lucros Operacionais - TNMM.

De acordo com o artigo 18 da Lei nº. 9.430/96, quanto à dedutibilidade dos custos, despesas ou encargos, relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações com pessoas ligadas, devem ser aplicados os seguintes métodos: Preços Independentes Comparados - PIC, Preço de Revenda menos Lucro - PRL e Custo de Produção mais Lucro - CPL, sendo vedado ao contribuinte a aplicação de qualquer outro método, em desacordo com o princípio da reserva legal.

Sobre a questão da utilização do método mais benéfico, ou seja, aquele que resulte na maior dedução na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o art. 18, §§ 4º e 5º, da Lei nº 9.430/96 assim estabelece:

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

(...)

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

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

(...)

Depreende-se do dispositivo legal acima que não há comando legal determinando ao Fisco a averiguação do método que seja mais favorável ao contribuinte.

Indubitavelmente a norma sob exame atribui aos contribuintes uma faculdade de empregar o método que resulte em maior dedução. Porém, não é possível concluir que, nos casos de procedimento de ofício, em que afastado o método adotado pelo contribuinte porque

não autorizado na lei, essa norma também atribua ao Fisco o dever de buscar o resultado mais conveniente ao contribuinte e adotar o método que resulte em maior dedução, ou de demonstrar a impossibilidade de aplicação dos demais métodos.

O entendimento defendido pela recorrente bem como no acórdão trazido como paradigma de divergência do acórdão recorrido, de que não poderia o Auditor Fiscal ter aplicado de ofício o método PIC, sem antes demonstrar que este é mais benéfico para a pessoa jurídica do que os demais métodos de cálculo de preço de transferência, decorre de interpretação equivocada da norma em comento.

Com efeito, da faculdade atribuída ao sujeito passivo para escolher, dentre os três métodos estabelecidos em lei (PIC, PRL e CPL), aquele que resulte em maior dedução dos custos na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não resulta o dever de o Fisco realizar o cálculo pelos três métodos para, só então, em procedimento de ofício, empregar aquele mais favorável ao contribuinte.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF já decidiu nestes termos, indicando ainda várias outras decisões nesse mesmo sentido:

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

[...]

Acórdão nº 9101-001.341 – 1ª Turma

Sessão de 16 de maio de 2012

Matéria IRPJ

Recorrente FAZENDA NACIONAL

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999

CUSTOS - DEDUTIBILIDADE - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

A lei, ao dispor que o contribuinte poderá optar pelo método de cálculo de custos que lhe for mais favorável, não determina que a fiscalização deverá demonstrar que o método por ela utilizado é o método mais favorável ao sujeito passivo, visto que trata-se de hipótese quando se utiliza o cálculo por mais de um dos métodos previstos em lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dado provimento ao recurso com retorno à câmara a quo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

[...]

VOTO

[...]

Apesar de o acórdão recorrido afirmar que a jurisprudência administrativa prestigiaria a necessidade de a fiscalização efetuar os ajustes pelo método mais favorável ao contribuinte, há inúmeros julgados, inclusive desta Primeira Turma, que permitem ao Fisco realizar os cálculos por qualquer método, na ausência de indicação pelo contribuinte. Exemplificativamente:

“(…) AJUSTE NA IMPORTAÇÃO. **É correta a utilização, pela fiscalização, de qualquer um dos três métodos de ajuste somente quando a empresa não utilizou qualquer método de ajuste previsto na legislação.** Quando a empresa efetua o ajuste e intimada, apresenta as planilhas e os documentos que lhes deram origem, cabe a fiscalização tão somente conferir a veracidade dos dados(…)”(CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 9101-00.487, de 25/01/2010, nº 401-05.932, de 11/08/08, nº 401-05.782, de 04/12/07).

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

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ - EXERCÍCIO: 2000 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODOS DE AJUSTE - Se o contribuinte, regularmente intimado, não apresenta as memórias de cálculo do preço parâmetro apurado, **a autoridade fiscal tem o direito de, com os elementos que dispuser, determinar o referido preço, não ficando obrigada, nesse caso, a verificar, dentre os métodos legalmente previstos, aquele que mais favorece o sujeito passivo (…)**”. (1º CC, 5ª Câmara, Acórdão nº 105-16.711, de 17/10/07, Rel. José Clóvis Alves).

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

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

Desse modo, entendo que não merece reparo o acórdão recorrido que, em consonância com o artigo 18 e seus parágrafos da Lei nº 9.430/96, assim concluiu, cujos fundamentos também adoto como razão de decidir:

...

Dessa forma, não vejo no procedimento fiscal o vício apontado pelo relator vencido, de que a fiscalização deveria demonstrar ser o método por ela

utilizado o mais favorável ao contribuinte, porquanto a lei ao dispor que o contribuinte poderá optar pelo método que lhe for mais favorável, não exigiu ou priorizou que a fiscalização efetuasse os cálculos pelos três métodos e então aplicar o mais favorável ao sujeito passivo.

Sobre essa matéria, já tive oportunidade de acompanhar o voto do Conselheiro Marcelo Cuba Neto, no Acórdão nº 1201-001.161, contribuinte ROBERT BOSCH LIMITADA, que tratou assim da matéria:

Sobre a questão da utilização do método mais benéfico, ou seja, aquele que resulte na maior dedução, o art. 18, §§ 4º e 5º, da Lei nº 9.430/96 assim estabelece:

[reproduz o dispositivo]

Não há dúvida de que a norma sob exame atribui aos contribuintes uma faculdade de empregar o método que resulte em maior dedução. Todavia, não é possível concluir que essa norma também atribua ao Fisco, nos casos de procedimento de ofício, o dever de adotar o método que resulte em maior dedução, ou de demonstrar a impossibilidade de aplicação dos demais métodos.

O entendimento defendido pela recorrente é fruto de uma errônea interpretação a contrario sensu da norma em comento. De fato, da faculdade atribuída ao sujeito passivo para escolher, dentre os três métodos estabelecidos em lei, aquele que resulte em maior dedução, não resulta, a contrario sensu, o dever de o Fisco, quando possível, realizar o cálculo pelos três métodos para, só então, empregar aquele mais favorável ao contribuinte.

Assim, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial em relação a essa primeira matéria.

(ii) Possibilidade de aplicação do método PRL para produção local, mesmo diante da vedação do art. 4º, § 1º, da IN SRF 38/97.

Essa segunda divergência também diz respeito à aplicação das regras de preços de transferência para os princípios ativos importados de pessoas vinculadas. Ela trata do mesmo item do auto de infração que foi abordado pela primeira divergência.

No Recurso Especial, a Recorrente alega que o artigo 4º, §1º, da Instrução Normativa SRF 38/97 não teria o condão de impedir a aplicação do método PRL a atividades de industrialização no Brasil de insumos adquiridos do exterior.

Como paradigmas que admitem a utilização do método PRL para os casos de industrialização local, a Recorrente colaciona os seguintes julgados:

Acórdão nº 108-09551

IRPJ — PREÇO DE TRANSFERÊNCIA — MÉTODO PRL — IMPORTAÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO DE NOVO BEM — INSTRUÇÃO NORMATIVA RESTRITIVA DE DIREITO — A IN SRF nº 38/1997 restringiu indevidamente a aplicação do método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) como método de apuração de preço parâmetro a ser utilizado na identificação de preços de transferência em insumos destinados à produção de outro bem. Possibilidade de adoção do método PRL.

Inaplicável o método PIC, por unilateralidade de dados disponíveis, somente Fisco, com grave desrespeito ao princípio do contraditório e fundamentação em dados subjetivos, sem aferição em consistência objetiva de similaridade de produtos, de acordo com a legislação aplicável.

Recurso Voluntário Provido.

Acórdão nº 107-08725

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - ANO-CALENDÁRIO DE 1999 - O art. 18 da Lei nº 9.430/96 não veda a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL na avaliação de eventuais ajustes a título de "Preços de Transferência" relativamente aos custos de bens importados de empresas ligadas estabelecidas no exterior. A vedação constante do § 1º do art. 4º da então vigente Instrução Normativa SRF nº 38/97 não tinha base legal.

Há uma relação entre essa segunda divergência e a anterior.

Quanto ao item anterior, a conclusão foi no sentido de não aceitar a tese de que o Fisco deveria primeiramente realizar o cálculo pelos três métodos para que, só então, em procedimento de ofício, pudesse empregar um dos métodos, aquele que fosse mais favorável ao contribuinte.

Tal conclusão levou à negativa do recurso especial para a primeira divergência.

Se, ao contrário, tivesse havido o provimento do recurso especial para aquela divergência, já restaria prejudicada a análise dessa segunda divergência. É que essa outra solução para a primeira divergência bastaria para fulminar o item do auto de infração que tratou dos preços de transferência para os insumos adquiridos do exterior, destinados à produção de outro bem.

Mas diante da negativa de provimento do recurso especial para a primeira divergência, é preciso examinar essa segunda divergência.

Em sessões anteriores em que se iniciou a votação deste processo (nas reuniões de janeiro e de março de 2016), havia encaminhado meu voto no sentido de declarar a nulidade da parte da decisão recorrida que tratava desta matéria, a partir de uma preliminar, que eu estaria suscitando de ofício. Não obstante, na reunião de abril de 2016, em sessões relativas a outros processos, situações parecidas foram julgadas por este colegiado, que acabou aprofundando o debate sobre a possibilidade de conhecimento, de ofício, de matérias.

Assim, esta Turma tem adotado unanimemente a orientação que aponta no sentido de deixar de apreciar de ofício eventual nulidade do acórdão recorrido, ou de parte dele, por força do inciso XI do art. 3º do Anexo I do Regimento Interno do CARF, conforme definido a partir dali de que não haverá o conhecimento de questões de ordem pública no âmbito do recurso especial de divergência, tendo em vista que o mesmo regimento interno é omissivo sobre essa matéria. Com isso, altero o meu voto que ficou consignado na ata das reuniões de janeiro e de março de 2016. Superada essa questão, passo ao exame do conhecimento da divergência desta segunda matéria.

De início, é importante fazer alguns esclarecimentos para delimitar melhor os contornos da autuação fiscal:

- o contribuinte havia utilizado, para os princípios ativos importados de pessoas vinculadas, um "quarto método" - Método das Margens de Lucros Operacionais - TNMM, não previsto na Lei nº 9.430/96;

- no decorrer da auditoria fiscal, houve edição do Ato Declaratório Executivo SRF nº 37, de 26/07/2002, pelo qual foi desqualificada a pesquisa técnica realizada pela empresa PricewaterhouseCoopers LLP, que amparava a utilização do método acima referido;

- ainda no decorrer da auditoria fiscal, o contribuinte, embora discordando da desqualificação da pesquisa técnica realizada pela PwC, para atender determinação legal, apresentou novas planilhas de memórias de cálculo para a apuração dos preços de transferência das matérias-primas adquiridas de pessoas vinculadas, nos anos calendários de 1997 e 1998, com base no artigo 12, inc. IV, alínea "b", da Instrução Normativa SRF nº 32, de 30/03/2001 (PRL-60);

- a Fiscalização entendeu que o método PRL-60 só poderia ser adotado para as operações de importação realizadas a partir de 1º de janeiro de 2000, conforme determina a Lei nº 9959/2000, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 113/00, de 19/12/2000, posteriormente consolidada pela Instrução Normativa SRF nº 32, de 30/03/2001;

- nesse contexto, a Fiscalização aplicou para os princípios ativos o Método dos Preços Independentes Comparados — PIC, determinado pelos artigos 6º ao 11 da Instrução Normativa SRF nº 38/97;

- a Delegacia de Julgamento manteve o lançamento, manifestando a seguinte conclusão sobre a presente matéria:

306. Conclui-se, portanto, que é correta a interpretação dada pela fiscalização no sentido de que não é possível a utilização, no presente caso, do método PRL, nos termos do §1º do artigo 4º da IN SRF 38/97.

- o acórdão recorrido, por sua vez, afastou o entendimento de que o método PRL não poderia ser aplicado aos casos de importação de princípios ativos para aplicação na industrialização local, mas apontou alguns problemas em relação a esse método, para concluir que o método de Preços Independentes Comparados - PIC era o mais adequado:

De acordo com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, para efeito de dedução de custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoas vinculadas, poderá ser utilizado, alternativamente, um dos três métodos:

I — Método dos Preços independentes Comparados — PIC

II — Método do Preço de Revenda menos Lucro — PRL

III — Método do Custo de Produção mais Lucro — CPL

A escolha pelo contribuinte poderá recair em qualquer deles, sendo dedutível o que lhe for mais favorável. Essa escolha e os correspondentes cálculos lhe são factíveis, visto que detém todas as informações, não só a respeito de seus custos, como dos custos da fornecedora vinculada.

Por outro lado, a fiscalização não dispõe dos dados relativamente ao terceiro método, ou seja do Custo de Produção mais Lucro — CPL, sendo de difícil apuração o método Preço de Revenda menos Lucro, para os produtos mais elaborados, que passam por um processo de industrialização, ou seja, em não se tratando de pura revenda.

Não entendo que o Preço de Revenda menos Lucro — PRL não possa ser aplicado na industrialização. Mas o mesmo não pode ser aplicado de forma simplista, considerando-se o preço do produto final menos a margem de lucro para cálculo de custo de apenas um dos componentes do produto, que poderá ter outros custos relevantes em seu processo de fabricação.

Daí a restrição a esse método, porquanto os ajustes podem ser amplos, devido a inúmeros fatores adicionados até a formação do preço final do produto, que deveriam ser expurgados, para se chegar ao cálculo do custo estimado do insumo a ter seu custo aferido.

Assim, o método dos Preços Independentes Comparados — PIC utilizado pela fiscalização foi o mais adequado, restando, portanto a verificação do atendimento às exigências legais, para o devido cálculo dos custos.

(grifos acrescidos)

Vê-se que o acórdão recorrido manifestou o entendimento de que o Preço de Revenda menos Lucro — PRL pode ser aplicado na industrialização, no que ele coincide com os paradigmas. A razão do não acolhimento do método PRL a que alude a Recorrente não se dá em virtude da restrição do uso do método PRL (nos casos de industrialização) pela IN SRF 38/97, e sim por outros fundamentos, conforme acima transcrito.

Nesse contexto, os acórdãos trazidos pela Recorrente não servem de paradigmas de divergência jurisprudencial, porque eles têm como fundamento a ilegalidade da IN SRF 38/97, especificamente do seu art. 4º, §1º, e não é essa a linha de interpretação e fundamentação empregada pelo acórdão recorrido.

Desse modo, resta não comprovada essa segunda divergência jurisprudencial, pelo que o recurso especial não deve ser conhecido em relação a ela.

(iv) Registro de contratos de mútuo com juros ativos no Banco Central para afastamento das regras de preços de transferência.

Conheço do recurso em relação a essa matéria.

A matéria, aventada pela Recorrente, é pertinente ao controle de preços de transferência em relação aos juros auferidos pela recorrente em contratos de mútuo celebrados com pessoas vinculadas sediadas no exterior que, faltara à Mutuante registrar, junto ao BACEN, descumprindo as determinações do artigo 22 da Lei nº 9.430/96 e art. 25, parágrafo 1º da IN nº 38/97, procedimento obrigatório a partir de 1997. (Reconhecimento da receita financeira correspondente a, no mínimo, o valor calculado com base na taxa Libor, acrescido de 3% anuais a título de spread, proporcionais em função do período a que se referissem os juros).

O acórdão recorrido é expresso ao abordar o assunto, conforme ementa anteriormente transcrita, *verbis*:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. JUROS RELATIVOS A CONTRATOS DE MÚTUO. Em que pese o contrato ter sido celebrado antes da vigência da Lei nº 9.430/96, seus efeitos se irradiam para períodos posteriores, já regidos pela nova ordem. Somente com a ocorrência do fato gerador incide a lei tributária de regência então vigente, nos termos do art. 142 do CTN.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. JUROS RELATIVOS A CONTRATOS DE MÚTUO. INEXISTÊNCIA DE REGISTRO. Face à inexistência do registro do contrato no Bacen, os juros reconhecidos como receita financeira se sujeitam às normas sobre preços de transferência. Registro no Sisbacen de transferência para conta CC-5 não pode ser confundido com o registro no Bacen de contrato de mútuo.

Do voto condutor do acórdão recorrido consta o seguinte:

No que se refere ao item que se ocupa do controle dos preços de transferência sobre os juros relativos a contratos de mútuo firmados com as empresas Unilop Corp. S.A. e Johnson e Johnson, **sustenta a recorrente, em relação ao primeiro**, que tendo sido o contrato celebrado em 01/05/1995, **não estaria sujeito à legislação de preços de transferência** e, em relação **ao segundo**, que o BACEN tomou conhecimento das operações e aprovou as taxas de juros praticadas, o que equivale a registro do contrato naquele órgão, e, que, como além disso, as operações foram registradas SISBACEN, **também estes contratos não se sujeitam à legislação de preços de transferência.**

Em relação ao primeiro contrato, em que pese ele ter sido celebrado antes da vigência da Lei nº 9.430/96, seus efeitos tributários se irradiam para períodos posteriores, já regidos pela nova ordem, pois o fato gerador do IRPJ e da CSLL ocorre no último dia do período de apuração e, somente nesta ocasião, com a ocorrência do fato gerador, incide a lei tributária de regência então vigente.

Para que a recorrente não se sujeitasse, nos anos - calendários de 1997 e 1998, período abrangido pela tributação, ao novo regramento, seria necessário que ela tivesse direito adquirido ao regime jurídico anterior, que não estabeleceria regras sobre juros auferidos ou pagos a pessoa jurídica vinculada domiciliada no exterior.

Inexistindo direito adquirido a regime jurídico, como assentado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em obediência ao previsto no art. 142 do CTN que dispõe que "o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente", mostra-se correta a aplicação do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430/96, devendo ser mantida a exigência.

Com relação aos empréstimos efetuados pela recorrente à Johnson e Johnson observa-se que os contratos que a recorrente, atendendo a intimação, juntou em cópia, estão datados de 22/06/1998, 04/09/1998 e 23/09/1988, enquanto o documento, também juntado pela recorrente, que comprovaria que tais contratos foram submetidos ao conhecimento e à aprovação do BACEN, se refere a contratos diversos, porquanto celebrados em 1996.

Quanto ao alegado registro das operações no SISBACEN trata-se, na verdade, do registro das transferências internacionais de reais para a conta CC-5 da Johnson e Johnson, não podendo ser confundido com o registro no BACEN dos contratos de mútuo celebrados entre a contribuinte e a Johnson e Johnson

Assim, face à inexistência do registro dos contratos de mútuo no BACEN, os juros, reconhecidos como receita financeira, se sujeitam às normas sobre preços de transferência, sendo correta a autuação quanto a este item.

É importante registrar que a controvérsia instaurada nos presentes autos abrangeu inicialmente dois tipos de contratos de mútuo (mútuo com juros passivos e mútuo com juros ativos).

Contudo, nessa fase de recurso especial, a Contribuinte questiona especificamente o item relativo aos juros auferidos em decorrência dos empréstimos que concedeu à Johnson e Johnson (juros ativos)

Em relação a esse ponto, a Contribuinte colaciona o seguinte julgado como paradigma de divergência:

Acórdão nº 108-08712

IRPJ- REGISTRO DE CAPITAIS NO BACEN - O registro de capitais no Bacen, desde a edição da Lei nº 4.131, de 1962, não contempla um sistema de registro dos capitais brasileiros destinados ao exterior e sim o dever de prestar informações. A Lei nº 9.430/96 ao dispor sobre o registro dos contratos de mútuo no Banco Central do Brasil não trata do registro na forma existente para os capitais estrangeiros, uma vez que o mesmo inexistente. Permanecer a pretensão fiscal equivaleria à norma ter criado uma condição impossível para o contribuinte. Somente com a edição da MP 2.224, de 2001, foi restabelecida a obrigatoriedade de declaração, para o Bacen, de capitais brasileiros detidos no exterior. O Conselho Monetário Nacional e o Bacen instituíram a Declaração de Capitais Brasileiros no Exterior, a ser prestada anualmente a partir de 2002.

A Recorrente diz que só poderia ser imposto ao contribuinte o requisito de registro nos termos do artigo 22, § 4º da Lei 9.430/1996 nos termos em que era juridicamente possível, isto é, mediante os registros de controle dos contratos na conta CC-5, na forma da Circular BACEN 2.677/1996. No seu entendimento, somente a partir da edição da Medida Provisória 2.224/2001 passou a haver a obrigatoriedade do registro no Bacen.

Para elucidar a questão do registro dos contratos de mútuo no Bacen, para os fins tratados nos presentes autos, transcrevo o artigo 22 e seus parágrafos da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

Art. 22. Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de **contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis** para fins de determinação do lucro real **até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa Libor**, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.

§ 1º **No caso de mútuo com pessoa vinculada**, a pessoa jurídica **mutuante**, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo o valor apurado segundo o disposto neste artigo.

§ 2º Para efeito do limite a que se refere este artigo, os juros serão calculados com base no valor da obrigação ou do direito, expresso na moeda objeto do contrato e convertida em reais pela taxa de câmbio, divulgada pelo Banco Central do Brasil, para a data do termo final do cálculo dos juros.

§ 3º O valor dos encargos que exceder o limite referido no caput e a diferença de receita apurada na forma do parágrafo anterior serão adicionados à base de cálculo do imposto de renda devido pela empresa no Brasil, inclusive ao lucro presumido ou arbitrado.

§ 4º Nos casos de contratos registrados no Banco Central do Brasil, serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada"

(grifei)

Vale destacar que tanto o lançamento quanto as decisões já proferidas neste processo estão fundamentados na falta de registro dos contratos de mútuo.

O Termo de Verificação Fiscal já sustentava que não se poderia confundir os registros das transferências para a conta CC5 com registro do contrato de mútuo no BACEN (vol. 9, e-fls. 160):

Não pode ser confundido **o registro no SISBACEN das transferências internacionais de reais**, para a conta CC-5 da Johnson & Johnson, efetuado pelo banco depositário de recurso, conforme determinado no art. 11, da Circular 2.677/96, do BACEN, com **o registro, no Banco Central do Brasil, dos contratos de mútuo** celebrados entre a Janssen-Cilag Farmacêutica Ltda. e a Johnson & Johnson, sediada em New Brunswick, New Jersey — USA.

Deste modo, pela informação dada pela Janssen-Cilag sobre o registro dos contratos de mútuo, podemos concluir que os mesmos não foram registrados no Banco Central do Brasil, motivo pelo qual os juros, reconhecidos como receita financeira, estão sujeitos às normas sobre pregos de transferência, determinadas pelo art. 25, da Instrução Normativa SRF nº 38/97 (art. 22, da Lei nº 9.430/96).

Primeiramente, registro que não comungo de uma idéia já manifestada em outros processos, no sentido de que a exigência de registro no Banco Central do Brasil, e suas conseqüências legais, só seria relevante para os contratos de mútuo com juros passivos, ou seja, para os empréstimos tomados pelas empresas brasileiras no exterior, e de que os mútuos com juros ativos deveriam sempre ensejar o reconhecimento de um valor mínimo de receita financeira, independentemente de haver ou não registro no Banco Central do Brasil.

Vê-se claramente que os §§ do art. 22 acima transcrito vem tratando tanto dos juros ativos (juros recebidos) quanto dos juros passivos (juros pagos), não havendo nenhuma razão para, justamente diante da generalidade do texto do §4º, restringir a abrangência desse dispositivo aos juros passivos.

Nesse sentido, transcrevo o voto do conselheiro Marcos Shigueo Takata, que orientou o Acórdão nº 1103-00.263, proferido em 03/08/2010 pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, julgando um outro processo da Janssen Cilag Farmacêutica LTDA. referente aos anos de 1999, 2000 e 2001:

O problema do registro ou não do contrato no Banco Central é central para incidência da regra de ajuste de transfer pricing, tanto para fins da

dedutibilidade dos juros ou despesas financeiras, como para tributação dos juros ou receitas financeiras. É dizer, o problema do registro do contrato no Banco Central é condicio juris para incidência da regra contida no § 1º do art. 22 da Lei 9.430/96 ao caso vertente.

Eis a dicção do art. 22, caput e § 1º, da Lei 9.430/96:

[...]

Evidentemente, o parágrafo de um artigo se subordina a seu caput. Note-se, ademais, que o § 4º do art. 22 da Lei 9.430/96 não se restringe a empréstimos passivos (ou outros negócios jurídicos que deem causa a juros pagáveis pela pessoa domiciliada no País) para inaplicabilidade dos ajustes de transfer pricing. Aliás, se fosse para o § 4º do art. 22 em questão fazer referência expressa a empréstimo, ele o faria para o empréstimo ativo (do § 1º do art. 22), pois o empréstimo passivo já se encontra referido no caput do art. 22 para o mesmo fim.

Para além disso, a ratio legis das regras de preços de transferência em matéria de juros ou receitas ou despesas financeiras gravita em torno do controle exercido pelo Banco Central.

Isso se evidencia não só por se encontrarem ambos os preceitos (o de limite de dedução e o do reconhecimento de receita) no mesmo e único artigo que trata de juros, receitas e despesas financeiras, e não só por conta de o último parágrafo do artigo não fazer restrição a mútuo ativo.

Essa inteligência é extraível também da interpretação sistemática com o art. 18, § 9º, da Lei 9.430/96, que afasta a aplicação das regras de transfer pricing para dedução de royalties, assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada. Por quê? Porque as regras sobre dedução de despesas correspondentes a tais materialidades exigem o registro dos contratos no Banco Central (e eventualmente no INPI).

Ou seja, afastam-se as regras de preços de transferência porque as regras de dedução já preveem o controle do Banco Central, em linha com as regras de ajustes relativas a juros, receitas e despesas financeiras. O paralelismo é claro, sem nenhuma indicação de ruptura.

A questão ou a problemática do registro no Banco Central demarca o safe harbour sobre as regras de ajustes de transfer pricing, em matéria de juros, sejam ativos ou passivos, como as receitas e as despesas financeiras que não sejam juros.

Esse mesmo voto, na seqüência, passa a tratar da questão do registro dos contratos de mútuo com juros ativos (mútuos concedidos pelas empresas brasileiras):

No que concerne a empréstimos contraídos no exterior, a possibilidade de registro do contrato no Banco Central é indisfarçável (para não se falar em exigência, vez que há discussão se tal registro é dever ou faculdade, como garantia de remissibilidade dos recursos), sendo expressa a própria Lei 4.131/62 (registro, originariamente, no SUMOC, que se tornou autarquia, Banco Central).

Aliás, não só os empréstimos contraídos no exterior, mas as captações em geral de recursos no exterior se encontram sujeitas ao registro no Banco

Central. O registro era feito no FIRCE do Banco Central, com a obtenção de certificado ou carta credencial por ele emitida.

A partir da Circular BACEN 3.027/01, com suporte na Resolução CMN 2.770/00 então em vigor, o registro passou a ser eletrônico, através do módulo ROF (Registro de Operações Financeiras) do RDE (Registro Declaratório Eletrônico).

Mas tudo isso era e é previsto (atualmente, as regras de registro estão contidas no RMCCI – Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais – que unificou o diploma regulatório de câmbio e de registro) para registro de empréstimos contraídos no exterior e outras formas de captação de recursos externos

Não há, entretanto, previsão legal nem infralegal de registro para mútuos concedidos por pessoa domiciliada no País a pessoa residente no exterior. Vale dizer, ainda que se queira, não é possível se fazer tal registro do contrato no Banco Central, por absoluta ausência desse permissivo (quanto mais, de dever).

Mesmo atualmente não há previsão ou possibilidade de registro de mútuos concedidos por pessoa domiciliada no País a pessoa residente no exterior.

O que há é o dever de declarar ao Banco Central os “valores de qualquer natureza, ativos em moeda, bens e direitos fora do território nacional” possuídos por pessoa domiciliada no País, conforme o item 4 do Capítulo 1 do Título 2 do RMCCI (Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais, instituído pela Circular BACEN 3.280/05, que revogou as inúmeras circulares e cartas-circulares que versavam sobre câmbio e registro de contratos no Banco Central; sempre que há necessidade ou conveniência de alterações na regulação infralegal dessa matéria, isso se dá por circulares do Banco Central que promovem as alterações no RMCCI). Esse dever de declaração tem seu conteúdo na DCBE (Declaração de Capitais Brasileiros no Exterior).

No caso vertente, os mútuos foram concedidos pela recorrente a pessoa vinculada por meio das chamadas “CC5” (alusão à Carta-Circular BACEN nº 5, que criou essa modalidade de transferência internacional de recursos), que correspondem às transferências internacionais em reais.

As chamadas contas “CC5” podem ser tituladas por pessoas físicas ou jurídicas residentes no exterior. Durante o período objetivado pela autuação, as transferências internacionais em questão eram reguladas pela Circular BACEN 2.677/96 (atualmente, no Capítulo 13 do Título 1 do RMCCI).

As saídas de recursos do País se aperfeiçoam mediante crédito na conta de transferência internacional em reais (“CC5”), contra débito na conta mantida pelo pagador residente no País no mesmo banco, cheque de emissão desse ou TED em nome desse. Quer dizer, as saídas de recursos do País pelo titular da conta “CC5” (pessoa residente no exterior) se processam mediante crédito nessa conta. Os ingressos de recursos no País se aperfeiçoam por débito na conta de transferência internacional em reais (“CC5”), o qual se deve dar exclusivamente contra crédito em conta titulada pelo beneficiário residente no País.

As contas em comentário devem ser cadastradas no SISBACEN (Sistema de Informações Banco Central), sob a transação PCAM 260, opção 1, pelo banco depositário. E, todas as transferências internacionais em reais iguais

ou superiores a R\$ 10.000,00 devem ser registradas no SISBACEN sob a transação PCAM 260, opção 2.

Era assim, na vigência da Circular Bacen 2.677/96, e assim permanece no RMCCI (item 3 da Seção 1 do Capítulo 13 do Título 1 e item 2 da Seção 2 do Capítulo 13 do Título 1).

Nas transferências internacionais em reais de valor igual ou superior a R\$ 10.000,00, há obrigatoriedade de identificação da proveniência e destinação dos recursos, da natureza dos pagamentos e da identidade dos depositantes em tais contas e dos beneficiários das transferências efetuadas, que devem constar no dossiê da operação. Nas referidas movimentações, é necessária a comprovação documental a ser prestada ao banco depositário (art. 10, caput, da Circular BACEN 2.677/96; atualmente item 12 da Seção 1 do Capítulo 13 do Título 1 e item 10 da Seção 2 do Capítulo 13 do Título 1 do RMCCI).

Todavia, como disse, nada há quanto a registro no Banco Central do mútuo da pessoa física ou jurídica domiciliada no País concedido a pessoa residente ou domiciliada no exterior.

Por outro lado, as operações cujos contratos podem (e devem) ser registrados no Banco Central também podem vir a ter recursos internados através da transferência internacional em reais.

Em tais hipóteses, os contratos permanecem registráveis no Banco Central.

Tanto que a Circular BACEN 2.677/96 já previa (art. 10, § 3º) que, nas transferências amparadas em autorizações ou certificados emitidos pelo Banco Central, deveria ser consignado, no campo "Outras Especificações" da tela de registro do SISBACEN, o número do respectivo documento. É o caso dos contratos de empréstimos externos passivos, incluindo os de financiamentos de importação como, por ex., de bens intangíveis, dos contratos de arrendamento mercantil financeiro externo, dos negócios jurídicos de captação de recursos externos por emissão de títulos, entre outros.

Feitas estas pontuações, quid juris?

Com o perdão da tautologia, não se pode exigir o que é inexigível.

Exigir o que é juridicamente impossível implica ineficácia da norma abstrata (se fosse elemento de condição, esta seria nula), no caso, do art. 24, § 1º, da Lei 9.430/96.

A conciliação do ditame legal se dá, então, com sua ratio legis, conforme deduzi alhures.

Quer dizer, o safe harbour se coloca e se subordina ao controle exercido pelo Banco Central. O princípio da praticabilidade aplicado através do safe harbour em questão, supõe ou pressupõe o controle exercível pelo Banco Central, como prevê a lei (art. 24, § 1º c/c o § 4º, da Lei 9.430/96) segundo sua ratio e também sua mens legis. Esse controle pode e deve ser exercido pela autoridade regulatória, mesmo no caso de mútuos ativos, em que não há previsão de registro desses contratos no Banco Central, mas com imposição de controles aos bancos operadores de câmbio e autorizados a acolher (contas de) transferência internacional em reais. A autoridade

regulatória pode questionar os mútuos ativos, a remuneração praticada neles.

Se esse controle assim exercível é falho, a falha são das normas legais e infralegais regulatórias, ou da norma legal tributária. Se há deficiência, devem-se corrigir, evidentemente, a norma legal tributária ou as normas legais e infralegais regulatórias.

A eficácia possível da norma legal em comentário, sem constituir “inovação jurídica”, vale dizer, sem legislar, é reconhecer o controle exercido pelo Banco Central, segundo as normas regulatórias vigentes sobre a matéria, o que se dá, no caso, com o registro da transferência internacional em reais no SISBACEN, sob a transação PCAM 260, opções 1 e 2. E também com o controle documental sobre proveniência e destinação de recursos, natureza dos pagamentos e identidade dos depositantes e dos beneficiários das transferências, exercido pelo banco depositário.

Isso se insere na moldura da ratio legis, sem o intérprete criar o “tipo” (inclusive como significante de “modo de pensar tipificante”), sem avançar onde a lei não foi.

O registro no SISBACEN é de rigor e foi realizado. Não houve questionamento acerca do acervo documental supracitado, tampouco do negócio jurídico.

Se houvesse o questionamento com conclusão restritiva ou desabonadora sobre o mútuo ativo, incluindo sua remuneração, aí se poderia entrever a aplicabilidade da regra de ajuste de transfer pricing. É como vejo. Isso acomodaria, a meu ver, a conciliação da norma legal com sua ratio legis, sem constituir “inovação jurídica”, sem criação de “tipo” (seja no sentido comumente empregado no direito tributário como Tatbestand, seja em seu sentido próprio, seja na acepção de “modo de pensar tipificante”), sem uso de analogia na exigência tributária.

Reitero. Não há previsão legal nem infralegal regulatória e tampouco possibilidade para registro no Banco Central do contrato de mútuo ativo – o concedido por pessoa residente ou domiciliada no País a residente no exterior.

Não vejo como, portanto, deixar de reconhecer a aplicação do safe harbour no caso vertente, sob pena de legislar.

E, como já deduzido, a meu ver, separar o § 1º do art. 22 da Lei 9.430/96 do caput desse artigo seria não só contraditar a ratio legis, como contrariar o § 4º do mesmo art. 22, além de desertar a interpretação sistemática e criar uma autonomia que a lei não previu (não se está diante de um art. 22-A posteriormente criado, nem de um art. 23).

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento ao recurso na questão dos ajustes de preços de transferência sobre os mútuos ativos.

Oportuno registrar que o Acórdão nº 1103-00.263, com o voto vencedor acima transcrito, também foi objeto de recurso especial. Contudo, o recurso especial naquele outro processo foi apresentado pela PGFN, e ainda não foi julgado.

Mas o que importa nesse momento é destacar que a questão do registro dos contratos de mútuo com juros ativos deve ser analisada levando em conta os procedimentos administrativos instituídos pelo Banco Central do Brasil.

art. 4º, § 1º, da IN SRF 38/97", e, no mérito, para DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Especial da Contribuinte, com a finalidade de cancelar o item da autuação fiscal que trata dos contratos de mútuo com juros ativos.

Esse é o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator