



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

**Processo nº** 16327.003782/2003-47  
**Recurso nº** 160.022 Voluntário  
**Acórdão nº** **1103-00.608 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de janeiro de 2012  
**Matéria** IRPJ, CSLL  
**Recorrente** COMERCIAL SÃO NICOLAU LTDA. (ATUAL SAINT GOBAIN VIDROS S.A.)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa:

**DECADÊNCIA**

O fato gerador de IRPJ e de CSL ao optante do pagamento mensal por regime de estimativa se aperfeiçoa em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não consumação de decadência inclusive à luz do art. 150, § 4º, do CTN.

**AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO – MENOR TRIBUTAÇÃO COMPENSADA COM MAIOR TRIBUTAÇÃO NA CONTROLADORA**

A transferência indireta de lucros para a pessoa vinculada no exterior, evitando-se sua tributação no Brasil, permanece mesmo com a menor tributação na recorrente importadora compensada por maior tributação na sua controladora no Brasil. Além disso, não vige no País a tributação em conjunto de pessoas jurídicas.

**TRATADOS INTERNACIONAIS – PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA**

O Brasil não adotou em seus tratados o previsto no art. 9º, § 2º, da Convenção Modelo da OCDE, mas somente o § 1º dela. O preceito contido neste autoriza a aplicação de ajustes de preços de transferência por um Estado contratante se, nas relações entre empresas associadas ou vinculadas situadas nos Estados contratantes, não for observado o *arm's length price*. Inexistência de ofensa ao art. 9º dos Tratados celebrados pelo Brasil.

**PRL – APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO COM BASE EM VENDAS PRATICADAS COM PESSOA LIGADA**

A expressão “não vinculados” no contexto do art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96 deve ser interpretada lógica, sistemática e teleologicamente. Nesse sentido,

ela compreende a vedação da apuração do preço parâmetro pelo método PRL, com base nas vendas feitas pela importadora a pessoa ligada (situada no País). Trata-se de norma de apoio, e não de norma base de preços de transferência. O contrário torna sem sentido a regra de ajuste, distorcendo-a completamente, além de colidir com o princípio *arm's length* concretizado através desse método. Aplicação do método PRL efetuada pelo autuante que resulta derruída.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Sérgio Gomes Barroso e José Sérgio Gomes.

*(assinado digitalmente)*

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Marcos Shigueo Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata, José Sérgio Gomes, Eric Moraes de Castro e Silva, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

## Relatório

### DO LANÇAMENTO

Trata o processo de autos de infração lavrados em 25/11/2003 sobre IRPJ (fls. 616 a 618), no valor de R\$ 1.612.668, 65; e CSL (fls. 621 a 623), no valor de R\$ 519.035.76, além de multa de 75% e juros, em decorrência de auditoria levada a efeito na escrita contábil e fiscal da empresa, referente ao fato gerador ocorrido no ano-calendário de 1998.

A autoridade fiscal, além de relacionar a infração apurada no corpo dos autos de infração, pormenorizou-a no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 603 a 613), que relata o resultado da auditoria fiscal:

O auto de infração refere-se à aplicação do método do preço de revenda menos lucro (PRL) nas operações comerciais de importação de mercadorias pela recorrente, conforme art. 21 da IN SRF 38/1997.

Afirma que, por força de determinação legal, o resultado da aplicação do método PRL, nas operações de importação acima citadas, foi adicionado ao lucro líquido do exercício e, conseqüentemente, às bases de cálculo do IRPJ e da CSL, gerando os créditos tributários constituídos e consubstanciados neste processo.

### DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos autos de infração em 26/11/2003, a recorrente apresentou impugnação em 19/12/2003, de fls. 628 a 654, alegando, em síntese, o que segue:

#### Decadência

De plano, alega que o fato gerador do IRPJ e da CSL, em relação ao ano-calendário de 1998, é mensal, o que leva à decadência dos períodos de apuração anteriores a 26/11/1998. Explica ainda que os tributos citados estão sujeitos ao lançamento por homologação e, assim, as regras de decadência previstas no art. 150, § 4º, do CTN devem ser aplicadas ao caso em exame.

#### Erro na determinação do valor do tributo

Entende que o valor do item nº 40 (Cimento Argamassa) da planilha anexa ao auto de infração, no montante de R\$ 2.654.032,15, é descabido.

Justifica informando que o erro deriva da confusão feita pela autoridade fiscal entre as unidades de medidas utilizadas pela Declaração de Importação (DI). A autoridade fiscal considerou a quantidade em toneladas de cimento argamassa importado, quando na realidade a mercadoria foi importada em sacos de 25 e 50 quilos – 2.140 sacos, e não 2.140

toneladas. Tanto que, no demonstrativo apresentado pela recorrente, há referência expressa de que o total de 2.140 sacos equivale a 53.725 quilos, aproximadamente 53 toneladas.

Solicita o cancelamento dos autos de infração ou a retificação, pois, ainda que não fosse como demonstrado, o ajuste oriundo da aplicação das regras do preço de transferência jamais poderia superar o volume das importações (R\$ 123.321,52), como ocorreu no caso em comento. Ou seja, jamais o ajuste poderia ser de R\$ 2.654.032,15, isso, ainda que o preço parâmetro fosse igual a zero. O máximo de ajuste seria de R\$ 123.321,52 – custo da importação.

#### Inaplicabilidade do método PRL em operação celebrada com “comprador vinculado”

Aduz que a autoridade fiscal, ao lavrar os autos de infração, laborou em erro, não observando o art. 18, § 3º, inciso III, da Lei 9.430/96. Justifica-se asseverando que o método PRL não pode considerar, no momento da apuração do preço parâmetro, as transações com comprador vinculado. Este não pode ser compreendido em sentido restrito do art. 23 da Lei 9.430/96, mas de forma abrangente, em linha com o princípio *arm's length*. Isso é confirmado pelo art. 2º, § 5º, da Instrução Normativa SRF 243/02, ao alcançar as operações feitas por meio de interposta pessoa. O art. 18, § 3º, III, da Lei 9.430/96 veda a utilização de preços de revenda praticados com partes que não sejam independentes. Esse é o alcance e o sentido de comprador vinculado, referido no citado dispositivo legal.

Assim, como suas vendas foram efetuadas exclusivamente para uma empresa vinculada, no caso, para sua controladora no País, encontra-se viciada a apuração do preço parâmetro pelo método PRL, com uso desses preços que não são os de revenda praticados com parte independente.

No caso vertente, a autoridade fiscal deveria ter escolhido método diverso ao PRL, para apuração de preço parâmetro.

#### Prevalência dos Tratados Internacionais

Quanto à prevalência dos tratados internacionais firmados pelo Brasil com Alemanha, Argentina, Espanha, França, Itália, Japão, Reino Unido dos Países Baixos e Suécia, afirma que o artigo IX dos referidos tratados internacionais impede que as autoridades fiscais brasileiras realizem ajustes na base de cálculo do IRPJ com base em simples presunções, desprovidas de provas.

Cabe às autoridades fiscais demonstrarem a efetiva manipulação de preços, conforme o art. IX dos tratados em questão.

#### Da inexistência de prejuízos para o fisco

Entende que se tivesse vendido os produtos importados com uma margem de lucro de 20%, não seria necessário nenhum ajuste apurado com as regras de Preços de Transferência. Por outro lado, caso assim fosse, as empresas adquirentes teriam comprado bens do ativo permanente e/ou mercadorias por um custo superior. Assim sendo, eventual perda de tributação apurada com a sistemática do PRL é compensada na sociedade adquirente.

### Multa de ofício e Taxa Selic

Afirma que a multa de 75% possui efeitos confiscatórios. E que a Taxa Selic não pode ser usada para efeitos tributáveis.

Requer a improcedência do auto de infração.

### **DA DECISÃO DA DRJ E DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Em 13/09/2006, acordaram os membros da 7ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo I, por unanimidade de votos, considerar o lançamento procedente. Em síntese, seguem os fundamentos.

### Decadência

De acordo com a Lei 9.430/96, o fato gerador do IRPJ não é mensal, mas anual. Portanto, o fato gerador ocorreu em 31/12/1998, visto que efetivamente optou a recorrente pela sistemática do lucro real anual, conforme declaração de rendimento de exercício (fl. 4).

A recorrente foi cientificada da presente autuação em 26/11/2003, conforme consta nos autos de infração. Desta maneira, o fato gerador ocorrido em 31/12/1998 não foi atingido pelo prazo quinquenal decadencial, pois o prazo inicial deu-se no dia 1º/01/2000, enquanto o marco temporal final ocorreu em 31/12/2004. Conclui-se então que deve ser considerado improcedente o argumento apresentado.

### Preços de Transferência e Tratados Internacionais

Não merece razão a recorrente quando alega que os autos de infração não respeitam os Tratados Internacionais e o modelo de convênio da OCDE, vez que a autoridade fiscal não comprovou a manipulação dos preços praticados e a transferência de resultados para o exterior.

Em primeiro lugar, porque não foi visualizada incompatibilidade entre os métodos estabelecidos pela legislação brasileira e os Tratados Internacionais. Em segundo lugar, porque o Brasil não é membro da organização internacional e suas recomendações não têm competência para determinar eventual ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação brasileira.

Desta forma, mesmo que uma norma interna não esteja em perfeita sintonia com as recomendações da OCDE, não há porque deixar de aplicá-la, cabendo ao contribuinte questionar perante o Poder Judiciário a compatibilidade da norma jurídico-tributária com a CF/88.

Ainda, que os métodos estabelecidos pela legislação brasileira, seguindo experiência internacional, dispensaram a autoridade fiscal da comprovação da intenção do contribuinte.

Em termos diversos, pouco importa se a empresa teve o objetivo de reduzir sua carga tributária, ou qualquer outro motivo de natureza fiscal ou extrafiscal. Em síntese, estando os métodos estabelecidos conforme o texto constitucional e o princípio do *arm's lenght*, não há motivo para deixar de aplicá-los.

#### Inexistência de prejuízo do fisco

Não merece ser reconhecido o argumento da recorrente, visto que os aspectos do fato gerador estão previstos na legislação tributária por força do princípio da legalidade.

Assim, verificando-se que os pressupostos de fato considerados suficientes e necessários à ocorrência do fato estão devidamente comprovados, descabe qualquer consideração quanto à eventual inexistência de prejuízo do fisco.

#### Erro na determinação do valor do tributo

A recorrente, embora intimada várias vezes, não apresentou a documentação contábil e fiscal necessária para demonstrar e comprovar o método escolhido para controle dos preços de transferência. Mesmo depois de iniciado o procedimento fiscal, não efetuou a escolha do método que lhe fosse mais favorável, deixando a opção exclusivamente por conta da autoridade administrativa.

A empresa não possui os livros contábeis e fiscais conforme determina a legislação tributária.

A recorrente, em sua impugnação, em nenhum momento alega a supremacia de outro método de apuração do preço parâmetro, simplesmente deseja se furtar à aplicação da legislação sobre preços de transferência.

A recorrente, em nenhum momento do procedimento fiscal questionou os cálculos realizados pela autoridade fiscal, embora tenha sido chamada para apresentar suas manifestações por diversas vezes.

Nota-se que a DI informa como peso líquido da adição o montante importado de 53.725 quilos (Kg) – ou seja, unidade de medida é o quilo e não o saco. Contudo, na descrição detalhada da mercadoria, a quantidade do produto importado está expressa em toneladas.

Como a recorrente não apresentou os livros contábeis e fiscais, caberia analisar as notas fiscais de compra. Entretanto, essas notas estão na língua francesa. Por conseguinte, é de se esperar que em documentos que versem sobre aspectos de interesse público, estejam na língua portuguesa.

Os documentos em idioma estrangeiro que não estavam acompanhados das respectivas traduções juramentadas não foram conhecidos.

Inexistindo qualquer outra prova que fundamente as alegações apresentadas quanto à eventual erro de cálculo da autoridade fiscal, improcedente a sua argumentação.

#### Inconstitucionalidade

Processo nº 16327.003782/2003-47  
Acórdão n.º **1103-00.608**

**S1-C1T3**

Fl. 7

---

Sobre as alegações de constitucionalidade da multa de ofício e aplicação da Taxa Selic, estas não podem ser acolhidas, visto que não é de competência dos julgadores administrativos.

Cientificada da decisão em 26/02/2007, e inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário em 27/03/2007, reiterando, em sua maioria, as alegações contidas em sua impugnação.

Acrescenta, para afastar argumento de que os documentos não poderiam ser apreciados por estarem em idioma estrangeiro, que acosta aos autos do recurso a tradução juramentada desses documentos, os quais evidenciam a confusão em que incorreu a fiscalização, ao confundir peso efetivamente importado (em toneladas) com a quantidade efetivamente importada (em sacos de 25 e 50 quilos).

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Marcos Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Princípio com a apreciação da preliminar de decadência.

A recorrente argui que os fatos geradores de IRPJ e de CSL são mensais, de modo que resultara a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/10/98, porquanto os lançamentos se aperfeiçoaram em 26/11/03.

Rejeito a preliminar de decadência.

A partir da Lei 9.430/96, o dever legal de pagamento mensal de IRPJ e de CSL passou a configurar estimativa do IRPJ e da CSL, conforme o art. 2º dessa lei – inclusive intitulada “Pagamento por Estimativa”.

O fato gerador de IRPJ e de CSL ao optante do pagamento mensal por regime de estimativa se aperfeiçoa em 31 de dezembro de cada ano-calendário, consoante o art. 2º, § 3º, da Lei 9.430/96, ou na data da incorporação, fusão ou cisão, ou na de extinção por dissolução e liquidação. Ao não optante do pagamento mensal por estimativa, o fato gerador de IRPJ e de CSL passou a se aperfeiçoar a cada trimestre do ano-calendário, com a Lei 9.430/96, ou na data dos demais eventos descritos.

Logo, mesmo à luz do art. 150, § 4º, do CTN, não há consumação do fenômeno decadencial.

Prossigo com o exame do mérito.

Alega a recorrente que seu procedimento não gerou prejuízo ao fisco, de modo que mesmo se houvesse aplicado certa margem de lucro sobre as vendas feitas à sua controladora, o resultado final não se alteraria.

O argumento é o de que sua controladora apuraria um custo e uma despesa maiores; assim, o lucro que apuraria a recorrente seria neutralizado pelos custo e despesa maiores na controladora.

Noutro ângulo, a menor tributação na recorrente, sem a certa margem de lucro, fora compensada pela maior tributação na controladora, já que esta incorrera em custo e despesa menores.

Dessa forma, a prevalecer a pretensão fiscal, acabar-se-ia por tributar indevidamente em duplicidade o mesmo fenômeno econômico global.

Tal alegação impõe ser repelida. O fato de a menor tributação da recorrente ser compensada pela maior tributação em sua controladora no País não implica indevida exigência fiscal na recorrente, por duas razões fundamentais.

Primeira. Porque não vige no País a tributação em conjunto de pessoas jurídicas. Prevalece o princípio da separação patrimonial para o IRPJ, como para a CSL.

Segunda. Porque o problema em causa é a suposta majoração da importação feita de pessoa vinculada, a qual o princípio *arm's length* através das regras de *transfer pricing* da Lei 9.430/96 visa combater.

Noutras palavras, a transferência indireta de lucros para a pessoa vinculada no exterior, evitando-se sua tributação no Brasil, permanece caso haja a majoração da importação, mesmo no cenário exposto pela recorrente. A questão é o *suposto custo majorado no início da cadeia no País*. Isso não é neutralizado pela menor ou maior tributação na recorrente e na sua controladora no Brasil.

Articula também a recorrente que, por ter sido incorporada posteriormente por sua controladora no País, a exigência fiscal implicaria dupla tributação na recorrente sobre o mesmo fato.

Rejeito esse argumento pela segunda das razões acima deduzidas.

A recorrente argui que a aplicação dos ajustes de *transfer pricing* não poderia ser feita sem que o autuante comprovasse a transferência indireta de lucros. Isso, por força do art. 9º dos tratados para evitar dupla tributação celebrados pelo Brasil, que resultou violada, por se promoverem ajustes de preços de transferência sem comprovação de transferência indireta de lucros, *i.e.*, sem comprovação de ofensa ao princípio *arm's length*.

De início, lembro que o Brasil não adotou em seus tratados o previsto no art. 9º, § 2º, da Convenção Modelo da OCDE, mas somente o § 1º dela. Aquele dispõe sobre os ajustes de lucros que devem ser feitos pelo Estado contratante, caso tributados no outro Estado contratante, para evitar dupla tributação sobre mesma parcela de lucro.

Não diviso a invocada agressão ao art. 9º dos tratados firmados pelo Brasil. O preceito contido no referido artigo autoriza a aplicação de ajustes de preços de transferência por um Estado contratante se, nas relações entre empresas associadas ou vinculadas situadas nos Estados contratantes, não for observado o *arm's length price*.

As regras de *transfer pricing* da Lei 9.430/96 permitem o uso de margens diversas às estabelecidas pelo art. 18 dessa lei, se o contribuinte comprovar a adequação de tais margens, por meio de atos (relatórios) do governo do Estado do exportador, publicações técnicas e pesquisas feitas por instituição de notório conhecimento técnico, conforme o art. 21 da mesma lei (é o que as Instruções Normativas SRF 38/97, 32/01 e 243/02 chamam por elementos complementares de prova).

Além disso, as regras de preços de transferência da Lei 9.430/96 permitem o uso de mais de um critério de ajuste pelo contribuinte, hipótese na qual prevalece o que resultar em maior valor da importação.

Reconheço que os ajustes previstos na lei doméstica, em geral, não permitem alcançar com perfeição o *arm's length price*, mas não vejo incompatibilidade entre aquela e os tratados celebrados pelo Brasil.

Outrossim, não merece acolhida o inconformismo da recorrente sob o argumento discutido.

Questão central que se coloca para o desate da controvérsia é se a restrição legal prevista no art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96 alcança as vendas praticadas pela recorrente a pessoas ligadas (domiciliadas no País), para fins da aplicação do método de ajuste Preço de Revenda menos Lucro – PRL. Ou seja, se, para apuração do preço ajustado segundo o método PRL, devem ser afastadas as vendas feitas pela recorrente a pessoas a ela ligadas.

Eis sua redação:

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

(...)

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

*a) dos descontos incondicionais concedidos;*

*b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*c) das comissões e corretagens pagas;*

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

(...)

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

O argumento da recorrente é o de que o método PRL interdita a utilização de preços de revenda entre a recorrente e pessoa a ela ligada, para a apuração do preço parâmetro.

Em sua interpretação, a referida vedação está compreendida no art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96, que deve ser interpretado finalisticamente, de modo que seu sentido é de que a aplicação do método PRL deve-se dar através de preços de revenda praticados com pessoas independentes, sob pena de se corromper o método PRL. Ou seja, no contexto em que se põe o art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96, pessoa vinculada tem o sentido amplo de alcançar as pessoas ligadas à importadora (situadas no País).

O entendimento do autuante é o de que o art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96 permite a utilização de preços praticados pela recorrente na venda feita a pessoa ligada, na apuração do preço parâmetro segundo o método PRL.

De acordo com sua inteligência, só não podem ser empregados, para aplicação do método PRL, preços praticados pela recorrente na venda feita a pessoa “ligada” situada no exterior, ou seja, na venda a pessoa vinculada, conforme acepção de vinculada descrita no art. 23 da Lei 9.430/96. Tal interpretação fora chancelada pelo órgão julgador *a quo*: pode ser apurado o preço parâmetro pelo método PRL com base nos preços empregados pela recorrente na venda feita a pessoas a ela ligadas.

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

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

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

Pois bem.

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

Se a importadora no País vender as mercadorias importadas à sua controladora no País (pessoa ligada) por valor notoriamente inferior ao de mercado, pode resultar caracterizada a DDL. Nesse caso, o lucro presumidamente distribuído pela importadora à sua controladora é a diferença entre o valor de mercado e o valor de venda das mercadorias<sup>1</sup>.

A consequência prescrita nessa hipótese de DDL é a adição da referida diferença ao lucro líquido da importadora no País<sup>2</sup>.

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

---

<sup>1</sup> Art. 464, I, do RIR/99.

<sup>2</sup> Art. 467, I, do RIR/99.

Note-se: com o uso do preço de venda da importadora à sua controladora (ambas no País) na aplicação do método PRL, o *custo dedutível* das importações estará *subavaliado*, e, além disso, ao mesmo tempo, a “receita” tributável da importadora será “aumentada” pela adição da diferença entre valor de mercado e valor de venda das mercadorias. *Não faz nenhum sentido*.

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

Agora, se a importadora no País vender as mercadorias importadas à sua controlada no País, por valor notoriamente superior ao de mercado, presume-se que há distribuição de lucros (distribuição disfarçada de lucros - DDL) pela controlada: a diferença entre o valor de venda pela controladora e o valor de mercado é o lucro presumidamente distribuído a essa<sup>3</sup>.

A consequência prescrita é a indedutibilidade da referida diferença na controlada – pela presunção de que tal diferença informa distribuição de lucros<sup>4</sup>.

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

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

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

Também nesta hipótese, não se considerar como “pessoa vinculada”, para fins da aplicação do método PRL, a pessoa ligada à importadora situada no País (pessoa do mesmo grupo societário no País), torna *sem sentido* a aplicação da regra de ajuste pelo método PRL, ou, mais, *contraria* o sentido da regra de ajuste de *transfer pricing*, distorcendo-a completamente.

---

<sup>3</sup> Art. 464, II, do RIR/99.

<sup>4</sup> Art. 467, II, do RIR/99.

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

*Art. 18. (...)*

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

Pelo método PIC, o preço parâmetro é obtido pela média dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados *no mercado brasileiro* ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes (art. 18, I, da Lei 9.430/96)<sup>5</sup>.

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

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

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

A importadora poderia vender à pessoa ligada por preço *bem superior ao de mercado*, para obter o *preço parâmetro* de ajuste das importações *majorado*, ao passo que a pessoa a ela ligada, a adquirente, iria *também ter um custo majorado*! E, sendo a pessoa ligada controladora, nem se poderia cogitar de DDL! Portanto, ainda que a importadora apurasse uma receita também maior (contrabalançando o custo de importação majorado), a *transferência indireta de lucros* para a pessoa vinculada no exterior (a exportadora), sem tributação no Brasil, seria levada a efeito.

*Isso não faz nenhum sentido.*

E, é claro que não se podem adotar dois pesos e duas medidas. Quero com isso dizer que, a prevalecer o sentido restrito da expressão “não vinculados” no art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96 (para o método PRL), ora em discussão, igualmente tem de prevalecer esse mesmo sentido da expressão “não vinculados” usado no art. 18, § 2º, da mesma lei (para o

<sup>5</sup> Art. 18. (...)

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

método PIC). E já demonstrei acima que tal entendimento anula completamente o método PIC, como regra de ajuste de preços de transferência.

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

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

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

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

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

Posto isso, não hesito em dizer que é errática e injurídica a presunção legal de preço de mercado apurado através do *método PRL*, baseado nos preços de revenda praticados pela recorrente com pessoa a ela ligada (sua controladora no País).

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

No caso vertente, esse método nem poderia ser utilizado para a concreção do princípio *arm's length*, ou seja, para os ajustes de *transfer pricing* previstos na lei brasileira. Sucede que a recorrente somente vendera os produtos importados a pessoa ligada, sua controladora no País.

Ainda a propósito dessa questão, cito o Acórdão nº 101-96.665, da 1ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, no qual se afastou o ajuste feito pelo autuante através da aplicação do método PRL, com base nos preços de venda praticados pela importadora com pessoa ligada situada no País.

Transcrevo excertos do voto da relatora do acórdão, a ilustre ex-Conselheira Sandra Faroni:

*Postulou a empresa a inaplicabilidade do método PRL nas operações com a Darrow (esclarecimento nosso: a Darrow*

*Imagem S.A. era pessoa situada no País ligada à importadora), comprador vinculado, uma vez que o § 3º do art. 18 da Lei 9.430/96 determina que, para apuração do PRL, somente serão considerados os preços praticados pelas empresas com compradores não vinculados.*

(...)

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

*O segundo óbice apontado pela decisão não tem fundamento legal. A lei é peremptória ao estabelecer que, para fins de apuração do preço de referência com base no PRL, só podem ser consideradas as operações com pessoas não vinculadas. Essa é mais uma limitação imposta pelo sistema fechado, introduzido pela Lei nº 9.430/96. Se não existem operações relativas àquelas mercadorias com pessoas não vinculadas, não há como aplicar o PRL para estabelecer seu preço de referência. O ajuste apurado pela fiscalização, quanto a essas mercadorias, resultou em desacordo com a lei, não podendo prosperar.*

O autuante deveria ter empregado outro método, como o PIC, pois houve importações dos mesmos produtos feitos de pessoa não vinculada.

Digo, em princípio, pois não há nos autos elementos que indiquem que a quantidade de produtos idênticos importados de pessoa não vinculada seja insignificante, a interditar a aplicação do método PIC com base nas importações feitas pela recorrente.

Mais. A recorrente vendia os produtos importados para sua controladora no Brasil. Esta, por sua vez, vendia os produtos aos clientes finais (terceiros). A recorrente atuava, pois, como uma *trading company*.

Disponha o art. 2º, § 5º, da Instrução Normativa (IN) SRF 38/97:

*§ 5.º Às operações efetuadas **por meio de interposta pessoa**, não caracterizada como vinculada à empresa no Brasil, por meio da qual esta opere com outra, no exterior, caracterizada como vinculada, aplicam-se, também, as normas sobre preços de transferências de que trata esta Instrução Normativa.*

O art. 2º, § 5º, da Instrução Normativa SRF 32/01 que sucedeu a IN SRF 38/97 tinha a mesma redação. O art. 2º, § 5º, da Instrução Normativa SRF 243/02, conquanto tenha dicção pouco diversa, ostenta o mesmo conteúdo:

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

Processo nº 16327.003782/2003-47  
Acórdão n.º **1103-00.608**

S1-C1T3

Fl. 16

A recorrente, agindo como *trading company*, atuava como *interposta pessoa* da controladora, a meu ver.

Outrossim, poderia a autoridade fiscal ter aplicado as regras de ajustes de *transfer pricing*, precisamente o método PRL, à controladora da recorrente

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

Nessa ordem de considerações e juízo, dou provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 17 de janeiro de 2012

*(assinado digitalmente)*

Marcos Takata - Relator