



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

Processo n° 16327.003782/2003-47
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.370 – 1ª Turma
Sessão de 18 de janeiro de 2018
Matéria Preços de transferência.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMERCIAL SÃO NICOLAU LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1998

ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF/2015. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. DIVERSIDADE DE DISCUSSÕES JURÍDICAS. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO.

Se os contextos fáticos analisados pelos acórdãos recorrido e paradigma são distintos e as discussões jurídicas que suscitam são diversas, logicamente constata-se a inexistência da divergência jurisprudencial requerida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015 (a exemplo do que já acontecia na vigência do RICARF/2009), devendo, como consequência, ser negado o conhecimento do recurso especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL em 15/05/2012, com fundamento no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (RICARF/2009), em que se alega a existência de divergência jurisprudencial acerca de matéria relacionada à lide.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1103-00.608, por meio do qual os membros da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiram, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida exonerou a cobrança dos créditos tributários de IRPJ e de CSLL lançados pela Fiscalização em relação ao ano-calendário de 1998. O lançamento foi motivado pelo fato de a contribuinte COMERCIAL SÃO NICOLAU LTDA. (que foi posteriormente incorporada pela empresa SAINT GOBAIN VIDROS S.A., até então sua controladora) não ter adicionado às bases de cálculo dos tributos as parcelas não dedutíveis de custos relativos a aquisição de bens importados.

Os produtos cujos custos foram considerados parcialmente indedutíveis foram adquiridos de empresas integrantes do grupo SAINT GOBAIN, o mesmo da contribuinte, sediadas em vários países. Assim, as exportadoras foram consideradas vinculadas à contribuinte importadora, nos termos do inciso V do art. 23 da Lei nº 9.430/1996, o que implicou na submissão das operações às regras relativas a preços de transferência.

O preço parâmetro, considerado como teto de dedutibilidade dos preços dos produtos importados de empresas vinculadas estrangeiras, foi calculado pela Fiscalização pelo método do Preço de Revenda menos Lucro - PLR, adotando-se uma margem de lucro de 20%, nos termos então previstos no art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 38/1997. A diferença entre tal preço e aquele praticado pela contribuinte para cada item adquirido foi, então, adicionada às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

A autuação fora integralmente mantida em sede de julgamento administrativo de primeira instância e, posteriormente, cancelada pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, em julgamento que culminou na prolação do acórdão contra o qual ora se insurge a recorrente.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

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.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em 23/03/2012 e lá recebidos em 29/03/2012, conforme consta no carimbo apostado na Relação de Movimentação do sistema Comprot encontrada à fl. 975 da versão digital do presente processo.

Nos termos do § 9º do art. 23 do Decreto nº 70.235/1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, os Procuradores da Fazenda Nacional são considerados pessoalmente intimados das decisões do contencioso administrativo em 30 (trinta) dias contados da data do recebimento do processo pela PGFN. No caso específico dos autos, a intimação presumida da Procuradora se deu, portanto, em 30/04/2012, uma vez que o dia 28/04/2012, trigésimo dia da contagem, foi um sábado, dia não-útil.

Em 15/05/2012, último dia do prazo de 15 (quinze) dias para a interposição recursal, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial tempestivo se insurgindo contra o Acórdão nº 1103-00.608, sob a alegação de que ele teria dado à lei tributária interpretação diversa da adotada em outro processo julgado no âmbito do extinto Primeiro Conselho de

Contribuintes, no que diz respeito ao correto conceito do termo "pessoas vinculadas" contido no art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

Em atendimento aos requisitos de admissibilidade do recurso especial, então previstos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do RICARF/2009 (requisitos que basicamente foram mantidos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II da versão atualmente vigente do Regimento, aprovada pela MF nº 343, de 09/06/2015 - RICARF/2015), a recorrente apontou como paradigma, que teria dado ao tema combatido interpretação diversa daquela esposada pelo acórdão recorrido, o Acórdão nº 101-95.211, prolatado pela 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes.

A recorrente narra que o acórdão recorrido decidiu que o método PRL não poderia ser aplicado com base em preços praticados pela contribuinte autuada com empresas a ela vinculadas e situadas no Brasil, mas apenas com compradores independentes. Ao assim proceder, a decisão recorrida teria entrado em conflito com o Acórdão paradigma nº 101-95.211.

A decisão paradigma apontada teria, segundo a recorrente, exposto entendimento contrário ao adotado pelo acórdão recorrido, ao defender que o conceito de pessoas vinculadas contido no art. 18 da Lei nº 9.430/1996 apenas se refere a compradores vinculados situados fora do território nacional, não obstante a utilização do método PRL quando se tratarem de empresas vinculadas situadas no Brasil.

Além de defender a existência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigmas, a recorrente apresenta ainda uma série de alegações que deveriam, sob seu ponto de vista, provocar a reforma da decisão recorrida. Em suma, argumenta-se que:

- O legislador brasileiro, ao estabelecer na Lei nº 9.430/1996 as regras aplicáveis aos preços de transferência, determinou que, nas importações realizadas por contribuintes nacionais junto a empresas estrangeiras vinculadas, o custo de aquisição dos bens, serviços e direitos não pode ser dedutível do lucro real na parte que exceder o custo apurado com base em um dos seguintes métodos: Método dos Preços Independentes Comparados (PIC); Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL); e Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL);

- Tal limitação de dedutibilidade não ofende ao conceito de renda e não representa penalidade. De acordo com o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, o lucro real é o lucro líquido do período, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. Assim como ocorre no art. 18 da Lei nº 9.430/1996, a legislação prevê várias outras limitações para a dedução de custos da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL;

- Se o contribuinte não ajusta o preço de transferência, sem apresentar nenhuma razão plausível para tanto, ou efetua o ajuste com base em método que não poderia ser aplicado ao seu caso particular, ou não utiliza dados consistentes ou confiáveis, ou, ainda, infringe o método utilizado, cabe ao Fisco sanar o equívoco;

- O método PRL adotado pelo legislador brasileiro difere daquele criado pela OCDE. O método idealizado por aquela organização internacional visa à comparação de margens de lucro entre as operações controladas e as independentes, com o objetivo de se

estender a margem que seria de mercado às operações de revenda entre empresas vinculadas. Já o método brasileiro trabalha com a revenda dos mesmos produtos importados estabelecendo uma margem fixa de 20%, que deve ser alcançada nas operações, independentemente da natureza vinculada ou não dos compradores;

- A vedação contida no § 3º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 deve ser analisada à luz do entendimento do método PRL dado pela legislação brasileira, não das normas da OCDE que sejam conflitantes com a legislação interna;

- Ao estabelecer que o método PRL não pode levar em conta, por ocasião dos cálculos que determina, os preços praticados pela empresa com compradores vinculados, o § 3º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 implicitamente remete ao art. 23 do mesmo diploma legal;

- Todos os incisos do aludido art. 23 dispõem acerca de hipóteses de vinculação entre uma pessoa residente e outra não residente, uma vez que é a transferência de lucro para o exterior, sem a devida tributação, o cerne da política de preços de transferência. As eventuais alocações de lucro entre empresas de um mesmo grupo econômico situadas em território nacional não se enquadrariam nas regras de preços de transferência, mas sim nas aplicáveis à Distribuição Disfarçada de Lucros;

- Assim, resta evidente que o conceito de pessoa vinculada que impede a utilização do método PRL não compreende pessoa vinculada localizada no território nacional, mas sim e tão somente a situada fora do país;

- Tampouco procede a alegação de que a contribuinte poderia ser enquadrada como interposta pessoa (*trading company*), uma vez que existe vinculação societária entre ela e a compradora dos produtos que importa.

A PGFN encerra seu recurso especial com o pedido de que este seja conhecido e provido para reformar o acórdão recorrido, mantendo-se o lançamento tributário.

A irresignação da recorrente foi submetida a juízo de admissibilidade, a fim de se verificar o atendimento aos requisitos regimentalmente exigidos dos recursos especiais. As conclusões foram expostas em despacho de 17/09/2015.

O aludido despacho considerou cumpridos os requisitos formais de admissibilidade e configurada a divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e o acórdão paradigma indicado, conforme arguido pela recorrente. Assim, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Em 09/10/2015, mesmo antes de ser oficialmente intimada acerca do teor do Acórdão nº 1103-00.608, da interposição de recurso especial pela Fazenda Nacional e do despacho que o admitiu (em conformidade com o art. 69 do Anexo II do RICARF/2015), a contribuinte protocolou contrarrazões ao recurso fazendário.

Assim podem ser resumidas as alegações perfiladas pela contribuinte recorrida:

- O posicionamento da jurisprudência do CARF é uníssona no sentido de que "a aplicação do método PRL deve-se dar através de preços de revenda praticados com pessoas

independentes [no Brasil], sob pena de se corromper o método PRL". Assim, inexistente qualquer precedente em sentido contrário, o que por si comprova o descabimento do recurso especial fazendário, pela ausência de divergência jurisprudencial;

- Tanto é assim que o Acórdão nº 101-95.211, indicado como paradigma no recurso especial da Fazenda Nacional, aborda situação fática que sequer é similar à tratada nos presentes autos;

- A decisão paradigma apenas considera que o método PRL seria aplicável para apurar ajustes de preços de transferência em relação a operações entre partes vinculadas no Brasil e no Exterior, mas em nenhum momento faz referência à possibilidade de aplicação do aludido método nas hipóteses em que as vendas de mercadorias no Brasil são feitas pela sociedade importadora a parte não independente (do mesmo grupo econômico), como acontece nos presentes autos;

- Assim, o recurso especial apresentado pela PGFN sequer deve ser conhecido, tendo em vista a imprestabilidade do acórdão paradigma indicado;

- Em conformidade com o entendimento manifestado no acórdão recorrido, o art. 18, § 3º, da Lei nº 9.430/1996 estabelece que, para fins de aplicação do método PRL, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados;

- A mesma vedação consta do art. 241, § 3º, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999 - RIR/1999) e do art. 12, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 (que repete a regra já trazida pelas Instruções Normativas SRF nº 38/1997 e nº 32/2001);

- A regra contida nos dispositivos mencionados é clara e não comporta discussão: o PRL não pode, em hipótese alguma, tomar como base o preço de venda dos bens importados para empresas que não sejam independentes entre si;

- No caso dos autos, como a contribuinte vendia os bens e equipamentos que importava exclusivamente para sua então controladora (SAINT GOBAIN VIDROS S.A., à época denominada de COMPANHIA VIDRARIA SANTA MARINA), compradora obviamente a ela vinculada, não há que se falar na aplicação do método PRL, em razão do que dispõe o § 3º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996;

- A interpretação dada ao termo "pessoa vinculada" não pode, como defende a recorrente, ficar restrita ao conceito do art. 23 da Lei nº 9.430/1996, aplicando-se somente às pessoas vinculadas situadas fora do Brasil. O objetivo da regra que veda a aplicação do método PRL às operações de venda a pessoas vinculadas é evitar que o preço de venda seja influenciado pelas questões corporativas que distanciam o valor de venda do justo valor de mercado;

- Assim, para que haja vinculação, pouco importa se as vendas são realizadas para compradores brasileiros ou estrangeiros. Se houver qualquer tipo de relação entre as empresas que possa ensejar a prática de preços diferentes dos de mercado, será inaplicável o método PRL;

- A contribuinte recorrida centralizava as importações realizadas por diversas fábricas possuídas por sua controladora sediada no Brasil. Os produtos importados eram posteriormente revendidos por sua controladora a terceiros independentes e somente neste momento o justo preço de revenda era apurado. Assim, é evidente que o preço praticado na revenda dos bens importados pela recorrida à sua controladora era influenciado por outras questões comerciais relevantes, não podendo ser validamente utilizado como parâmetro para aplicação do PRL;

- Embora o Brasil não faça parte da OCDE, a Exposição de Motivos da Lei nº 9.430/1996 afirma expressamente que as regras de preços de transferência foram propostas em conformidade com as regras adotadas nos países integrantes da OCDE. Assim, as orientações da OCDE servem como importante guia de interpretação das regras de preços de transferência adotadas no Brasil, inclusive aquela contida no item 2.14 do Relatório de 1995 da OCDE, que dispõe que "o método do preço de revenda inicia-se com o preço pelo qual o produto foi adquirido de uma empresa vinculada e revendido para uma empresa independente";

- Assim, de acordo com o disposto no acórdão recorrido, a interpretação lógica, sistemática e teleológica do § 3º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 leva à conclusão de que é vedado o cálculo do preço parâmetro do método PRL com base em vendas a pessoa ligada no Brasil;

- Como a aplicação do método PRL era inviável (por conta da vedação do § 3º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996) e também seriam inaplicáveis no caso concreto da contribuinte recorrida, conforme reconhecido pela decisão de primeira instância, os métodos PIC ou CPL, os preços efetivamente praticados nas operações de importação devem prevalecer para fins de dedutibilidade dos resultados tributáveis;

- Ainda que não houvesse tais impedimentos à utilização do PRL no caso analisado pelo acórdão recorrido, mesmo assim não poderiam ser realizados ajustes relativos a preços de transferência por força de tratados firmados pelo Brasil com vários países (Argentina, Espanha, França, Itália, Japão, Países Baixos, Suécia, entre outros) para fins de evitar a dupla tributação em matéria de imposto de renda;

- De acordo com estes tratados bilaterais internacionais, somente podem ser realizados ajustes nas bases de cálculo dos tributos quanto ficar comprovada a transferência de resultados para o exterior (mediante a manipulação de preços), sendo vedada a adoção de presunções desprovidas de comprovação técnica, como ocorreu no caso dos presentes autos;

- A multa de ofício aplicada contra a contribuinte recorrida, no percentual de 75% do crédito tributário lançado, é abusiva, extorsiva, expropriatória e confiscatória, em total confronto com o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal;

- No que diz respeito aos juros de mora, a taxa SELIC não pode ser aplicada aos créditos tributários, uma vez que a lei não criou tal taxa para este fim;

- Os juros de mora à taxa SELIC não podem incidir sobre a multa de ofício, já que esta configura penalidade e não tem natureza tributária. A multa não configura débito decorrente de tributos e contribuições e, por isso, não se submete à regra legal que determina a correção pela aplicação de juros de mora.

Processo nº 16327.003782/2003-47
Acórdão n.º **9101-003.370**

CSRF-T1
Fl. 9

Por conta de tudo que expôs, a contribuinte recorrida pede, ao final, que seja negado provimento ao recurso especial fazendário, mantendo-se os termos do Acórdão nº 1103-00.608 e, conseqüentemente, o cancelamento das exigências de IRPJ e de CSLL veiculadas nos autos de infração.

Os autos seguiram então para a CSRF para julgamento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conforme foi relatado, a contribuinte trouxe, nas contrarrazões que opôs ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, arguição preliminar de não conhecimento recursal fundamentada na alegação de que inexistiria divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigma. Início meu voto pelo exame de tal tese.

Vencida tal etapa, passarei ao exame da única matéria de mérito que foi objeto de recurso especial, atinente à interpretação a ser dada ao termo "compradores não vinculados" presente no § 3º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

Conhecimento do recurso especial

A contribuinte recorrida defende que o Acórdão nº 101-95.211, único paradigma elencado no recurso especial da Fazenda Nacional, não aborda situação fática sequer similar à tratada nos presentes autos.

Ainda nas palavras da recorrida, a decisão paradigma somente analisa a aplicabilidade do método PRL para apurar ajustes de preços de transferência em operações realizadas entre partes vinculadas situadas no Brasil e no exterior. Em nenhum momento o acórdão paradigma teria se referido à possibilidade de aplicação do aludido método em situações como a analisada nos presentes autos, em que as vendas de mercadorias no Brasil são feitas pela sociedade importadora a parte não independente.

A análise das alegações trazidas pela contribuinte recorrida demanda, inicialmente, que sejam identificados o contexto fático examinado e a controvérsia jurídica desenvolvida no Acórdão nº 101-95.211. Com este intuito, transcrevem-se as seguintes passagens de interesse:

"EMENTA

(...)

IRPJ — PREÇO DE TRANSFERÊNCIA — IMPORTAÇÃO — LIMITE DA DEDUTIBILIDADE DOS CUSTOS — ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDOS DOS EXCESSOS APURADOS — **Os custos constantes dos documentos de importação em 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 métodos estabelecidos na legislação de regência.

Correta a tributação de ofício sobre as diferenças dos preços praticados na importação que superam o preço parâmetro, apurado conforme determinação legal, quando na apuração do lucro real a empresa deixa de fazer a adição ao lucro líquido do exercício dos excessos verificados.

MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS O LUCRO — PRL — APLICABILIDADE — REVENDA DE EQUIPAMENTOS — Sendo perfeitamente aplicável à situação da empresa fiscalizada o Preço de Revenda menos o Lucro (PRL), torna-se insubsistente a contestação acerca da viabilidade do método adotado na apuração do preço parâmetro, sobretudo quando nos autos foi mantido o método antes adotado pela autuada.

(...)

RELATÓRIO

(...)

Cientificada da decisão de primeiro grau em 07/01/2004, conforme AR às fls. 894, a contribuinte protocolizou, no dia 30/01/2004, o recurso voluntário, no qual apresenta em síntese, os seguintes argumentos:

a) que a **Lei nº 9.430/96, em seu artigo 18, ao estabelecer regras fixas e percentuais específicos de margem de lucro, engessa a procura pelo equilíbrio nas transações, pois deixa de analisar aspectos econômicos, sociais e transacionais existentes, capazes de interferir nos negócios jurídicos ou econômicos da pessoa jurídica**, não podendo, portanto, a fiscalização e os ilustres julgadores de primeira instância afirmarem que o referido dispositivo legal respeita regras da OCDE, quando na verdade, **as leis brasileiras empregam métodos inflexíveis;**

(...)

c) que, conforme entendimento manifestado no acórdão, não está enquadrada na situação de venda atípica relacionada pelo art. 29 da citada instrução normativa. A legislação não define, mas apenas exemplifica o que vem a ser "operação atípica", aliás cabendo outras operações que não apenas as citadas ao longo do transcrito artigo 29 do IN SRF 38/97. Assim, nada impede que seja adotado o entendimento de considerar atípica toda atividade que de alguma forma não seja normalmente realizada pela empresa, como foi o caso da extraordinariedade das operações com os equipamentos relacionados;

d) que, através dos esclarecimentos prestados pela recorrente, verifica-se que as máquinas foram adquiridas principalmente com o objetivo de demonstrar a existência de um novo produto para comercialização no País. Portanto, **apesar de não serem especificamente máquinas que devem ter estoque eliminado, nos encerramentos de atividades ou nas vendas com subsídio governamental, são máquinas adquiridas com uma finalidade distinta, vale dizer, para abertura de um mercado e, como tais, com preços ainda sob análise. Portanto, devem referidas operações serem enquadradas nas regras do art. 29 da IN 38/97, por serem operações atípicas e, conseqüentemente, não devem servir como parâmetro de preço para apuração do preço de transferência;**

(...)

k) **que a Lei nº 9.430/96, em especial seu artigo 18, possui legalidade e constitucionalidade duvidosa**, devendo os argumentos expostos na impugnação serem considerados, pois certamente será afastada a incidência da lei do preço de transferência.

(...)

VOTO

(...)

Como visto do relatório, tratam os autos de lançamento de ofício, decorrente da ação fiscal relativa aos preços de transferência praticados pela recorrente em relação à comercialização dos produtos importados no ano-calendário de 1997, provenientes de empresas vinculadas e de países com tributação favorecida.

(...)

A recorrente insurge-se contra o lançamento, suscitando inicialmente, preliminar de inconstitucionalidade da Lei nº 9.430/96, a qual rejeito de pronto, pois cabe esclarecer que inexistente na norma citada, qualquer impossibilidade da sua aplicação no caso ora em discussão e ainda mais, tampouco o STF declarou a sua inconstitucionalidade. Não obstante, com relação à aplicação dos dispositivos legais supedâneos da exigência fiscal objeto deste processo, é de se ratificar que **a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se alega a colisão da legislação de regência e a Constituição Federal, competência reservada com exclusividade ao Poder Judiciário pelo ordenamento jurídico pátrio** (Constituição Federal, art. 102, I "a" e III "b").

(...)

Insiste a recorrente em afirmar que as máquinas que foram adquiridas com o objetivo de demonstrar a existência de um novo produto para comercialização no País, apesar de não serem especificamente máquinas que devem ter estoque eliminado no caso de encerramento de atividades ou nas vendas com subsídio governamental, são máquinas adquiridas com uma finalidade distinta, para abertura de um mercado e com preços ainda sob análise.

Com relação às operações atípicas, a IN SRF nº 38/97, em suas disposições gerais, prevê:

Disposições Gerais

Subseção IV

Operações Atípicas

Art. 29. Em nenhuma hipótese será admitido o uso, como parâmetro, de preço de bens, serviços e direitos praticados em operações de compra e venda atípicas, tais como nas liquidações de estoques, nos encerramentos de atividades ou nas vendas com subsídios governamentais.

A esse respeito, a contribuinte informou à fiscalização (fls. 299), quando intimada a prestar esclarecimentos, o que segue:

Exceção

Esclarecemos que em nossos cálculos identificamos a venda de 2 tipos de máquinas que apresentaram valores de custo de importação em valor superior ao método arbitrado — PRL (no total foram 4 máquinas vendidas).

A nosso ver, estas máquinas devem ser enquadradas no conceito de operações atípicas, uma vez que a quantidade e os valores são irrelevantes em relação ao total de importações e ao número de unidades vendidas.

(...)

Não obstante, as operações mencionadas pela recorrente não se enquadram naquelas situações identificadas pela instrução normativa como sendo operações atípicas. Ora, a definição de operações atípicas não tem qualquer vínculo com a quantidade de produtos comercializados, tampouco com a habitualidade das operações realizadas no mercado, pois o que a norma prevê são situações anormais ocorridas no mercado, capazes de provocar uma redução extraordinária do preço de produtos em decorrência de liquidação de estoque com o intuito de lançar novos produtos, ou ainda, a ocorrência de preços subsidiados.

Caso fossem considerados os preços praticados na comercialização dos produtos em situações atípicas, com o objetivo de apurar a média dos preços de comercialização, nesse caso, a margem de lucro da empresa seria substancialmente reduzida, e o resultado alterado de forma imprópria, decorrendo daí, que o preço parâmetro redundaria em valor artificialmente reduzido, majorando, dessa forma, a parcela não dedutível, obrigando a empresa a oferecer à tributação valores fictícios que não representariam resultado positivo na comercialização.

Diante disso, a norma legal estabelece a exclusão das operações realizadas em caráter extraordinário que não demonstrem a real situação do mercado, contudo, não se encaixam nesse caso, aquelas operações efetuadas com objetivo de estratégia mercadológica, as quais são consideradas como operações normais, independentemente da natureza e da quantidade comercializada.

Assim, tratando-se de tática mercadológica da empresa, com o objetivo de incrementar sua participação no mercado, não é aceitável que tal estratégia possa influenciar no parâmetro de dedutibilidade dos custos.

Com relação ao preço de transferência a que a recorrente alega não ter sido devidamente utilizado pela fiscalização, a legislação brasileira exige que os contribuintes demonstrem, nas operações de importação ou exportação praticadas com a matriz, uma filial ou subsidiária localizada no exterior, que o preço praticado seja o preço de mercado. Com isso, objetiva-se evitar o subfaturamento ou superfaturamento nessas operações. São adotados métodos de demonstração do preço de transferência, conforme dispuser a legislação de cada país. Cabe ao contribuinte comprovar que o preço por

ele efetuado está em conformidade com o preço de mercado, ou o preço praticado com um terceiro não relacionado.

Para a transferência, considerando uma empresa brasileira com a sua vinculada localizada no exterior, cujas operações objetivam a realização de maior lucro possível fora do Brasil, o valor da importação seria o maior possível para aumentar o lucro no exterior e reduzir o lucro no Brasil.

O objetivo da legislação brasileira foi o de tributar no Brasil os lucros das empresas internacionais aqui localizadas, os quais poderiam estar sendo transferidos para o exterior através dos preços de transferências das operações de importação ou exportação para **empresas vinculadas, localizadas em países com tributação favorecida ou naqueles que foram eleitos para receber esses resultados**, causando prejuízos para o erário brasileiro.

Na Exposição de Motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda ao Projeto de Lei convertido na Lei nº 9.430 de 27.12.96, em conformidade com as regras adotadas nos países integrantes da OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico), são propostas normas que possibilitam **o controle do Preço de Transferência, de forma a evitar a prática lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações e exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior.**

(...)

Necessário também se faz o registro da **impropriedade da defesa em relação à afirmativa de que o método adotado pela fiscalização não teria validade por não terem sido considerados produtos similares no estabelecimento do preço parâmetro**. A própria recorrente prestou a informação, por ocasião dos trabalhos de fiscalização, que o mercado não dispunha de equipamentos similares aos produtos da empresa, razão pela qual não poderia ser aplicado o método PIC. Além disso, com a utilização do método PRL, não há que se cogitar em produtos similares, pois o preço parâmetro é obtido nas operações de venda da própria empresa com outras não vinculadas.

(...)" (grifou-se)

Pois bem. A partir da análise do acórdão indicado como paradigma e de sua comparação com o acórdão recorrido, concluo que cabe razão à contribuinte em sua alegação de que inexistente a divergência jurisprudencial exigida regimentalmente para fins de conhecimento do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

O Acórdão paradigma nº 101-95.211 descreve as alegações trazidas pelo recurso voluntário julgado naqueles autos. Entre outros argumentos (que não interessam à presente análise), a contribuinte que figura no pólo passivo daquela lide aduz que:

a) o art. 18 da Lei nº 9.430/1996 (que trata das regras de preços de transferência e dos métodos de cálculo das parcelas dedutíveis dos custos, despesas e encargos de bens, serviços e direitos importados de pessoa vinculada) é inflexível, pois "engessa a

procura pelo equilíbrio nas transações" e "deixa de analisar aspectos econômicos, sociais e transacionais existentes, capazes de interferir nos negócios jurídicos ou econômicos da pessoa jurídica";

b) o mesmo art. 18 da Lei nº 9.430/1996 possuiria legalidade e constitucionalidade duvidosas;

c) o método de cálculo utilizado pela Fiscalização para fins de quantificação da parcela dedutível dos preços de importação praticados, Preço de Recenda menos Lucro - PRL, não tem validade por não levar em conta produtos similares no estabelecimento do preço parâmetro;

d) Algumas das operações que a Fiscalização considerou para fins de fixação do preço de revenda (base da aplicação do método PRL) são atípicas e não poderiam, segundo o disposto no art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 38/1997, servir como parâmetro de preço para apuração de preço de transferência.

Verifica-se, portanto, que o acórdão paradigma sequer menciona o ponto caracterizador da controvérsia discutida nos presentes autos: o alcance da vedação contida no § 3º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 ("Para efeito do disposto no inciso II (*método PRL*), somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados").

Como se sabe, discute-se no presente processo se o referido dispositivo veda que sejam utilizados como parâmetro para apuração do preço de transferência (pela aplicação do método PRL) somente os preços praticados com compradores vinculados domiciliados no exterior (como defendem a Fiscalização e a PGFN, apontando o conceito de "pessoa vinculada" trazido pelo art. 23 da Lei nº 9.430/1996) ou também aqueles praticados com compradores vinculados sediados em território brasileiro (como entende a contribuinte).

As discussões jurídicas desenvolvidas em cada um dos acórdãos, recorrido e paradigma, são diversas inclusive porque são distintos os contextos fáticos analisados em cada caso: enquanto no acórdão recorrido os produtos importados foram integralmente revendidos à então controladora da contribuinte, localizada no Brasil, no acórdão paradigma sequer é mencionado se alguma operação de revenda teria envolvido comprador vinculado, fosse ele nacional ou estrangeiro.

O acórdão paradigma, apreciando a alegação do sujeito passivo de que algumas operações atípicas estariam servindo de parâmetro para apuração de preço de transferência, o que seria vedado pelo art. 29 da IN SRF nº 38/1997, discorda da atipicidade de tais operações, afastando a aplicação do dispositivo infralegal. Já o acórdão recorrido, ao se pronunciar sobre o argumento da contribuinte de que o § 3º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 vedaria a utilização, para fins do cálculo inerente ao método PRL, de operações de venda a pessoa vinculada no Brasil, discorda da interpretação que a defesa deu ao dispositivo legal, defendendo que a vedação ali estabelecida somente aplicar-se-ia a pessoas vinculadas domiciliadas no exterior, conforme a inteligência do art. 23 daquela mesma lei.

Em outras palavras, no paradigma há discussão acerca da subsunção de uma situação concreta a uma hipótese estabelecida pela IN SRF nº 38/1997. Já no acórdão recorrido, não existe controvérsia a respeito da natureza das operações, mas apenas acerca da

interpretação jurídica mais adequada a ser dada à vedação do §3º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

As discussões travadas nos dois processos apresentam ainda outra diferença fundamental: a aplicação do art. 29 da IN SRF nº 38/1997, defendida pelo sujeito passivo que figura no acórdão paradigma, independe de o comprador dos produtos importados ser vinculado ao importador ou não. Da mesma forma, independe de o comprador estar sediado em território brasileiro ou no exterior. Como se vê, aspectos fundamentais à lide objeto do presente processo são totalmente ignorados no acórdão paradigma, por serem irrelevantes para aquela discussão.

O trecho do acórdão paradigma que a PGFN reproduz em seu recurso especial, para fins de comprovação da existência de divergência jurisprudencial frente ao acórdão recorrido, efetivamente traz algumas passagens em que sempre se associa uma empresa vinculada ao fato de ela estar localizada no exterior. É o que se verifica, por exemplo, em "sua vinculada localizada no exterior" ou em "empresas vinculadas, localizadas em países com tributação favorecida ou naqueles que foram eleitos para receber esses resultados" ou ainda em "operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior".

Ocorre que o Acórdão nº 101-95.211, na parte transcrita pela recorrente, está apenas desenvolvendo uma explanação genérica a respeito dos preços de transferência. Para tanto, começa expondo a própria razão da existência da legislação que trata do tema: tributar no Brasil os lucros que empresas aqui sediadas tentam transferir para outro país por meio da manipulação dos preços pactuados nas operações de importação e exportação de bens, serviços e direitos. É neste contexto que são mencionadas as empresas vinculadas localizadas no exterior: são aquelas envolvidas no processo de importação ou de exportação em que, em tese, poderia haver manipulação de preços.

Trata-se obviamente de contexto diverso daquele que importa para a controvérsia verificada no presente processo. No acórdão recorrido, as empresas vinculadas que têm sua nacionalidade levada em consideração não são as empresas estrangeiras que vendem bens à importadora brasileira, mas sim àquelas que compram de tal importadora os bens anteriormente importados. A discussão gira em torno da eventual repercussão da nacionalidade da compradora vinculada na aplicabilidade da vedação estabelecida pelo §3º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

Quanto a este tema, restou patente que o Acórdão paradigma nº 101-95.211 sequer faz menção. Tal fato, por si só, já é suficiente para que se conclua pela imprestabilidade do acórdão para fins de caracterização de dissenso jurisprudencial frente ao acórdão recorrido.

Diante de todo o exposto, concluo que não restou configurada a divergência jurisprudencial requerida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2009 (e também pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015) para fins de admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional quanto à única matéria contestada, razão pela qual voto por NÃO CONHECER do aludido recurso.

(Assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo

Processo nº 16327.003782/2003-47
Acórdão n.º **9101-003.370**

CSRF-T1
Fl. 17
