



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16643.000041/2009-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.794 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2021
Recorrente FLINT GROUP TINTAS DE IMPRESSAO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PIC. SIMILARIDADE. COMPROVAÇÃO.

Sendo comprovado, pelo contribuinte, inclusive com apresentação de laudo técnico, que os produtos importados tem a mesma natureza e a mesma função, podem ser substituídos e tem especificações equivalentes aos produtos comercializados com terceiros por entidade vinculada no exterior, os valores praticados servem de parâmetro para aplicação do método PIC, nos exatos termos definidos pelo artigo 28 da Instrução Normativa SRF nº 243/02.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PIC. DESCONSIDERAÇÃO INDEVIDA.

Incabível a desconsideração, pela fiscalização, do método adotado pela contribuinte, se as faturas utilizadas pelo contribuinte para a apuração dos preços-parâmetro pelo método PIC (Preços Independentes Comparados) decorreram de operações de compra e venda entre pessoas jurídicas não vinculadas entre si, mesmo que as operações comprovadas estejam em posições antagônicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. Os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório e Marcelo Cuba Netto votaram pelas conclusões do Relator quanto às importações realizadas junto à empresa Flint Group Pigments.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andreia Lucia Machado Mourao, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Relatório

Trata-se o presente processo de Autos de Infração lavrados em face de Flint Group Tintas de Impressão Ltda., ora Recorrente, através dos quais foram constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL, tendo em vista a desconsideração do método de cálculo dos preços de transferência utilizados pelo contribuinte no ano-calendário de 2004, nas operações de importação realizadas com empresas vinculadas.

Como se observa da Termo de Verificação Fiscal que fundamenta as autuações, a fiscalização demonstrou que, naquele ano-calendário, o Recorrente *“para apuração dos preços de transferência relativos às importações de produtos de pessoas vinculadas no exterior, adotou o Método dos Preços Independentes Comparados — PIC, conforme previsto no artigo 8º da IN SRF nº 243/02. O resultado apurado, em decorrência do método adotado, foi R\$ 0,00 (zero), não ocorrendo valor de excesso a ser adicionado ao lucro real.”*

Demonstrou-se, assim, no TVF, que os produtos do Recorrente sujeitos ao controle dos preços de transferência *“foram adquiridos das suas coligadas no exterior: “Flint Group Pigments” denominação atual de “CRD Pigments” e da “Flint Ink Latin América – FILA”, esta localizada em Miami, nos Estados América”*.

Em processo de fiscalização, sendo devidamente intimada para tanto, a Recorrente comprovou a aplicação do método PIC, por ela adotado, de duas formas:

“(i) mediante a apresentação das cópias das “invoices” de vendas de produtos realizadas pela empresa exportadora “Flint Group Pigments” a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes no país e

(ii) mediante as cópias das “invoices” de aquisição de produtos pela “Flint Ink Latin América” no exterior, de outras pessoas não vinculadas. Conforme informação do contribuinte, os custos dos produtos adquiridos no exterior pela “Flint Ink Latin América”, correspondem aos mesmos preços praticados nas vendas (exportação) para o Brasil”.

Contudo, a fiscalização entendeu que, pela documentação apresentada pela Recorrente, esta não conseguiu comprovar os requisitos para aplicação do método PIC para o controle dos preços de transferência em suas importações.

Com relação às aquisições realizadas junto à empresa vinculada Flint Group Pigments (CDR), o entendimento da fiscalização foi de que, em síntese, com a documentação apresentada (invoices) pela Recorrente não foi possível *“identificar que os produtos importados de vinculadas são idênticos ou similares àqueles vendidos aos não-residentes nos Estados Unidos da América”*.

No que tange às aquisições realizadas junto à empresa vinculada Flint Ink Latin América, a fiscalização entendeu, basicamente, que *“o preço praticado entre a compradora “Flint Ink Latin América” e a vendedora, terceira empresa considerada não-vinculada (USA), não caracteriza a hipótese descrita no inciso III, do artigo 8º, da IN nº 243/02, ou seja, não se referiam a compras entre empresas não vinculadas”*.

Desta feita, foi lavrado "Termo de Constatação e Impugnação do Método Adotado", através do qual o contribuinte foi cientificando da impugnação do método por ele adotado (PIC).

Com a impugnação do método, a fiscalização promoveu, de ofício, o cálculo dos preços de transferência com base no método PRL 60, constatando, assim, um excesso dos preços de transferência na quantia total de R\$ 10.177.038,47, que foi oferecido à tributação dando ensejo à lavratura dos Autos de Infração ora em discussão.

Devidamente intimada, a Recorrente apresentou Impugnação Administrativa. Os argumentos por ela apresentados foram assim sintetizados no acórdão proferido pela DRJ de São Paulo I (SP):

5. A Empresa, tempestivamente, apresentou impugnação em 30/12/2009 (fls. 1.241 a 1.257), contestando o lançamento, alegando, basicamente, que:

5.1. importou tintas concentradas "flush" da empresa "Flint Group Pigments" e resinas, ceras, solventes e outros produtos químicos necessário ao seu processo produtivo da empresa "Flint Ink Latin América", ambas empresas vinculadas e com as sedes nos Estados Unidos da América. Com base no que prevê a Lei nº 9.430/196, optou pelo método de apuração do preço de transferência menos oneroso, que no seu caso era o PIC;

Da insubsistência do auto de infração quanto aos ajustes sobre as tintas concentradas importadas da empresa "Flint Group Pigments".

5.2. Para empresa Flint Group, a Impugnante comprovou que o preço praticado era o próprio preço parâmetro, apresentando, para tanto, cópias de inúmeras faturas de venda emitidas pela referida empresa durante o ano de 2004 contra empresas não vinculadas, que comprovaram a venda de produtos similares àqueles vendidos para a Impugnante;

5.3. com relação a esta empresa, a fiscalização sustentou que as faturas emitidas por ela para empresas não vinculadas não seriam aptas a suportar o método PIC, eis que os produtos contidos nas referidas faturas não eram similares aos produtos vendidos para a Impugnante, por possuírem códigos distintos;

5.4. a fiscalização, sem sequer solicitar a realização de exames laboratoriais e/ou a apresentação de laudos e perícias visando verificar a composição química dos produtos apresentados pela Impugnante como sendo similares, se julgou com conhecimento técnico suficiente para concluir que, simplesmente por possuírem códigos ligeiramente distintos, os produtos constantes das "invoices" apresentadas não eram similares àqueles vendidos para a Impugnante;

5.5. não foi colocado em prova que os preços praticados nas operações de vendas da Flint Group para Impugnante eram sempre inferiores aos preços das operações com empresas não vinculadas;

5.6. este vício, conduz obrigatoriamente à nulidade do lançamento, eis que no processo administrativo, a prova deve resultar do fato em que é fundamentado o provimento, se o fato não resulta provado o provimento é infundado e, portanto, deve ser anulado;

5.7. ao contrário do que sustenta o referido auto de infração, as tintas concentradas vendidas para a Impugnante com os códigos 12FS429, 12FH105, 57FH106 e 15FH221 são similares às tintas concentradas vendidas para empresas não vinculadas com os códigos 12FS409, 12FH372, 57FH333 e 15FH032;

5.8. durante o ano de 2004, a empresa Flint Group não realizou, para empresas não vinculadas, a venda de produtos idênticos àqueles vendidos para Impugnante, vendendo, porém, produtos similares;

5.9. em matéria de tintas concentradas, a similaridade entre dois produtos resulta basicamente da análise dos 4 (quatro) primeiros dígitos do seu código — que segue uma

codificação padrão instituída por organizações internacionais -, bem como do seu "Colour Index";

5.10. da análise das suas respectivas Fichas de Dados Técnicas, (docs. 4 a 7), verifica-se que as tintas concentradas vendidas para a Impugnante são rigorosamente similares àquelas vendidas para empresas não vinculadas, já que possuem, entre si, identidade nos 4 (quatro) primeiros dígitos, identidade de "Colour Index", bem como identidade de quase todas as demais características físico-químicas;

5.11. a única diferença entre as referidas tintas concentradas é uma ligeira variação ou seu percentual médio de pigmento ou no percentual médio de não voláteis, diferença essa que, porém, em nada influencia nas funções de tais insumos dentro de um processo produtivo, podendo os mesmos ser substituídos mutuamente entre si;

5.12. para afastar qualquer dúvida acerca da similaridade dos produtos em questão, a Impugnante apresenta em anexo declaração firmada pela própria fabricante das referidas tintas concentradas — Flint Group — na qual atesta a similaridade entre os produtos vendidos para empresas não vinculadas e aqueles vendidos para a Impugnante (doc. 8);

Da insubsistência do auto de infração quanto aos ajustes sobre as resinas importadas da empresa " Flint Ink Latin América".

5.14. para este fornecedor a fiscalização entendeu que as "invoices" emitidas pelos fornecedores dessa empresa, não serviriam de suporte para o método do PIC, já que uma das empresas envolvidas na operação Flint Ink é empresa vinculada à Impugnante;

5.15. o referido entendimento é absolutamente insustentável, na medida em que não só cria restrição não prevista na Lei nº 9.430/196, como também despreza por completo o próprio objetivo das regras do preço de transferência. O artigo 18, § 2º desta lei, com respeito a utilização do método PIC, prevê que, "somente serão

consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados". Ou seja, é necessário que o importador brasileiro apresente documentação relativa a uma operação de compra e venda realizada entre um comprador e um vendedor que não sejam vinculados entre si, de forma a demonstrar a prática das condições normais de mercado;

5.16. a empresa Flint Ink atuava como mero "centro de distribuição", cuja função era a de somente adquirir insumos e matérias-primas no mercado americano e posteriormente distribuí-los para as empresas do Grupo situadas na América Latina, dentre as quais a ora Impugnante. Assim, e considerando que a referida empresa não praticava operações de venda para empresas não vinculadas, a Impugnante comprovou a obediência às regras do preço de transferência com base no método PIC;

5.17. e ainda que prevalecesse a interpretação restritiva da fiscalização, mesmo assim não teria como prevalecer o lançamento, pois, ficou demonstrado que não houve qualquer deslocamento de resultado por meio de preços praticados na operação com a Flint Ink, tendo em vista que essa empresa revendeu tais resinas para a Impugnante pelo mesmo preço pelo qual as adquiriu dos fornecedores não vinculados, sem adição de qualquer margem de lucro.

5.18. o controle fiscal sobre preços de transferência tem por objetivo coibir o deslocamento de lucros por meio da manipulação dos preços praticados em transações comerciais (importação e exportações) realizadas entre empresas vinculadas;

5.19. para afastar qualquer dúvida quanto à existência de qualquer ajuste sobre as importações das referidas resinas, a Impugnante apresenta anexo cópia de documentos relativos a importações dessas duas resinas realizadas diretamente pela Impugnante no ano de 2005 com pessoas não vinculadas – MeadWestvaco da resina de colofonia modificada (doc. 9) e Resinall Corp. da resina hidrocarbônica de petróleo (doc. 10), os quais demonstram que o preço de aquisição dessas resinas foi rigorosamente o mesmo preço pago pela Impugnante a Flint Ink no ano de 2004;

5.20. finalizando, "protesta a Impugnante pela posterior apresentação de novos documentos, provas e alegações para a perfeita elucidação dos fatos, em especial pela

posterior juntada de laudo que ateste a similaridade entre os produtos vendidos pela FLINT GROUP para Impugnante e para empresas não vinculadas".

Contudo, em análise ao apelo da Recorrente e aos documentos por ela apresentadas, aquela DRJ entendeu por bem julgar a Impugnação Administrativa como improcedente, mantendo, na totalidade, os Autos de Infração lavrados. O acórdão proferido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

APURAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DESCONSIDERAÇÃO DO MÉTODO ADOTADO PELO CONTRIBUINTE (PIC). APURAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO (PRL 60).

Sendo os documentos apresentados pelo contribuinte insuficientes ou imprecisos para formar a convicção quanto ao preço de transferência, a fiscalização poderá determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando um dos métodos previstos na legislação. Mantém-se o lançamento em decorrência da tributação do excesso dos preços de transferência, apurado pela fiscalização, pelo método PRL 60.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não concordando com o que restou decidido pela DRJ de São Paulo, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual repisou os argumentos lançados em sede de Impugnação Administrativa.

Sendo os autos remetidos ao CARF, em um primeiro momento, esses foram distribuídos para relatoria do ex-conselheiro Rogério Aparecido Gil.

E, como se observa da Resolução de fls. 1630 e seguintes, em que pese aquele relator originário ter encaminhado o seu voto para negar provimento ao Recurso Voluntário, a maioria do colegiado entendeu por bem converter o julgamento em diligência, para que, em privilégio ao princípio da Verdade Material, fosse dada oportunidade ao Recorrente de juntar aos autos laudo técnico emitido por órgão oficial, que comprovasse, em síntese, a similaridade dos produtos importados da sua vinculada Flint Group Pigments, nos termos do comando artigo 28 da IN/SRF nº 243/02.

Com a determinação da realização da diligência, o contribuinte foi intimado, pela unidade de origem, a apresentar o laudo técnico, nos termos decididos por este colegiado.

Entretanto, a DRF de Cotia (SP), constatando que não houve a apresentação do laudo no prazo de 60 dias e ignorando o fato de que este colegiado já tinha se manifestado pela possibilidade de apresentação do laudo fora prazo, desde que devidamente justificado pelo contribuinte, remeteu os autos ao CARF.

Ato contínuo, o Recorrente juntou aos autos o laudo técnico (fls. 1706 e seguintes), antes mesmo da chegada do processo neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, justificando a não apresentação no prazo inicial de 60 dias que lhe havia sido concedido.

Como o conselheiro Rogério Aparecido Gil já não mais compunha o colegiado, os autos foram distribuídos a este relator para julgamento.

Contudo, em um primeiro momento, entendeu-se que a diligência não havia sido integralmente cumprida, na medida em que se verificou que o agente autuante não se manifestou sobre o laudo, como havia sido decidido por este colegiado.

Desta forma, foi emitido o despacho de fls. 1.735 e seguintes por este relator, para que os autos retornassem à unidade de origem, dando-se oportunidade ao agente autuante de se manifestar sobre o laudo técnico apresentado pelo Recorrente.

A manifestação do agente autuante foi acostada às fls. 1742 e seguintes.

Os autos retornaram ao CARF e, por estarem aptos para o julgamento, foram indicados para a pauta por este relator.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

Os pressupostos de admissibilidade do Recurso Voluntário apresentado pelo Recorrente já foram analisado quando da emissão da Resolução de fls. 1630 e seguintes. Assim, sem maiores delongas, por ser tempestivo e cumprir os demais requisitos, passa-se à análise das razões recursais.

DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DO MÉTODO PIC.

Antes de se adentrar no mérito da discussão e das provas carreada aos autos, para se verificar, em especial, se a autuação está de acordo com os ditames legais, importante fixar algumas premissas, mesmo que de forma breve, no que tange aos Preços de Transferências e ao método de cálculo denominado PIC, que foi utilizado pelo Recorrente para fazer o controle de preços de transferência nas importações por ele realizadas no ano-calendário de 2004.

Os preços de transferência, como sabido, são valores atribuídos às operações realizadas por entidade que pratica transações internacionais com partes relacionadas ou que estejam domiciliadas em paraísos fiscais ou em localidades com tributação favorecida. Neste sentido, o professor Luís Eduardo Shoueri caracteriza o preço de transferência da seguinte forma:

(...) entende-se, na doutrina internacional, o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada. Tratando-se de preços que não se negociaram em um mercado livre e aberto, podem eles desviar-se daqueles que teriam sido acertados entre parceiros comerciais não relacionados, em transações comparáveis nas mesmas circunstâncias. No direito brasileiro, a matéria preços de transferência estende-se às trocas entre estabelecimentos de uma mesma empresa, situados em diferentes territórios. (SHOUERI, Luis Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2006. Pág 12)

São precisos, também, os ensinamento de Ricardo Marozzi Gregório, em brilhante obra acadêmica. Veja-se:

“Em face do que foi dito é possível, então, de forma genérica, definir os ‘preços de transferência’ como os valores monetários atribuídos, pelas empresas relacionadas, às transações internacionais de transferências de propriedade ou de direito de uso de bens, tangíveis ou intangíveis, e de prestação de serviços. O termo ‘preço de transferência’ é o que corresponde à expressão inglesa *transfer price*.” (GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência – Arm’s Length e Praticabilidade – Série Doutrinária Vol. V – São Paulo: Quartier Latin, 2011. Págs. 40 e 41)

Há que se ressaltar, contudo, como ensina Marozzi, que é “*conveniente distinguir os ‘preços de transferência’ do ‘controle dos preços de transferência’*. Este último pode ser definido como a disciplina jurídica que visa contornar os efeitos da tributação da renda causados pela prática dos preços de transferência”.

Desta forma, partindo do ponto de que o controle dos preços praticados nas operações de importação ou exportação é válido e pode ser feito pelo ente competente, é a legislação, tendo em vista o princípio da legalidade, que irá determinar quando e como deverá ser utilizado o controle dos preços de transferência, devendo a entidade se submeter aos ajustes¹, caso estejam presentes os requisitos necessários para que esse controle seja exercido.

No caso do Brasil, o controle dos preços de transferência se iniciou com a promulgação da Lei nº 9.430/96 e teve como objetivo regular as operações de exportação e importação entre entidades vinculadas ou que estejam domiciliadas em paraísos fiscais ou em localidades com tributação favorecida, evitando-se, assim, manipulações de preços nas transações realizadas e, por consequência, a erosão da base tributária.

A par de toda a discussão internacional que gravita em torno dos preços de transferência, em especial, das diferenças do sistema adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro em detrimento dos demais países², tem-se que, no Brasil, o regime de controle de preços de transferência tem particularidades, que vinculam não só o sujeito passivo, com também o sujeito ativo da obrigação tributária.

Desta forma, sendo caracterizada a necessidade de se fazer o controle dos preços de transferência e o respectivo ajuste, o legislador pátrio elegeu diversos métodos que poderão ser utilizados na quantificação daqueles preços, tanto no caso de exportação, como no caso de importações realizadas pelos contribuintes.

A escolha destes métodos, a princípio, na experiência brasileira, é do contribuinte, não sendo imposta nenhuma forma de cálculo específica pelo legislador, que apenas trouxe as hipóteses passíveis de serem adotadas. A escolha, portanto, pode ser feita de acordo com os interesses do contribuinte, ou seja, a escolha pode recair no método que lhe for mais benéfico.

Fazendo uma leitura do que restou determinado no artigo 18 e no §3º, do artigo 19, ambos da Lei nº 9.430/96, Marozzi deixa clara essa liberdade dada ao contribuinte pelo legislador pátrio:

“Apesar da pretensa inspiração em métodos internacionais, não foi estabelecido nenhum critério para a escolha dos métodos brasileiros. Assim que, diferentemente do que aconteceu nos *Guidelines*, não há uma hierarquia que determine a prevalência dos métodos inspirados no CUP (PIC e PVEx). Outrossim, diferentemente do que está previsto na regulamentação americana, não há imposição de alguma regra semelhante ao *best method rule*. Há, na verdade, uma total liberdade de escolha do método a ser aplicado. (...)” (GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência – Arm’s

¹ Como ensina Vivian de Freitas e Rodrigues de Oliveira, “quando falamos em preços de transferência, estamos cuidando de potenciais ajustes na base de cálculo do imposto de renda”. (OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues de. Preço de transferência como norma de ajuste do imposto de renda. São Paulo: Noeses, 2015. Pág. 194).

² Como exemplo dessa diferenciação, pode-se destacar, como ensina Ricardo Marozzi, que “o regime brasileiro diferenciou-se da prática internacional na definição do aspecto subjeito alcançado pelo controle. Neste particular, o artigo 23 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu o conceito de ‘pessoa vinculada’, o qual diverge bastante das noções mais flexíveis empregadas no aspecto subjetivo da disciplina no âmbito internacional”. (GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de transferência - Arm's Length e Praticabilidade. Série Doutrina Tributária Vol. V - São Paulo: Quartier Latin, 2011. Pág 159).

Length e Praticabilidade – Série Doutrínária Vol. V – São Paulo: Quartier Latin, 2011.
Págs. 167) (destacou-se)

Este entendimento - da livre escolha do método-, inclusive, *mutatis mutandi*, já foi referendado pela Câmara Superior deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, quando aquele colegiado decidiu pela possibilidade de a fiscalização escolher, no lançamento de ofício, um dos métodos de cálculo previstos na legislação, independentemente de ser demonstrado que o método escolhido seria mais benéfico ao contribuinte.

Neste sentido, deixando de lado a divergência doutrinária e jurisprudencial no que tange à possibilidade de escolha de métodos diversos do que previsto na legislação, veja-se a ementa do acórdão proferido pela Câmara Superior, que demonstra claramente a possibilidade de escolha, pela fiscalização, de qualquer um dos métodos previstos no ordenamento jurídico pátrio, sem a necessidade de se demonstrar que o método escolhido é o mais favorável ao contribuinte:

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. (Acórdão nº 9101-002.313 – Sessão de 03/05/2016) (destacou-se).

No caso das importações, os métodos fixados inicialmente pelo legislador, como se denota do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, foram: (i) preços independentes comparados (PIC); (ii) Preços de Revenda menos Lucro (PRL), (iii) Custo de Produção mais lucro (CPL) e (iv) Preço sob cotação na Importação (PCI).

Assim, sendo identificada a necessidade de se fazer o controle dos preços de transferência, pode o contribuinte e, quando for o caso, a fiscalização, optarem³ por um dos métodos aplicados às operações de importação previamente definidos pelo legislador.

No caso do PIC, que foi o método escolhido originariamente pelo Recorrente, os requisitos para sua aplicação estão previstos no inciso I, do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, que tinha a seguinte redação no ano-calendário ora em análise (2004):

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:

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

(...)

§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

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

Por outro lado, ao regulamentar o dispositivo legal acima transcrito, a Receita Federal do Brasil, na já revogada IN nº 243/2002, deixou clara as hipóteses em que haverá a comparação dos preços. Confira-se:

Art. 8º A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados (PIC), definido como a média aritmética ponderada 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.

Parágrafo único. Por esse método, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma empresa vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

I - vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;

II - adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;

III - em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes. (destacou-se)

Pela leitura dos dispositivos legais e infra-legais em comento, o que se pode concluir para o que interessa ao presente caso, em síntese, é que, para utilização do método PIC, o contribuinte tem que comprovar operações com produtos idênticos ou similares e, ao mesmo tempo, essas operações de compra e venda devem ser realizadas por pessoas jurídicas não vinculadas ao contribuinte.

³ No presente voto, não será abordada a necessidade de adoção dos métodos PCI e PECEX, de forma exclusiva, quando as operações de importação e exportação, respectivamente, envolverem commodities. Essa discussão, deve-se lembrar, já foi travada por este colegiado no acórdão nº 1302-003.989.

No que se refere ao requisito de comprovação de operações de “compra e venda”, o que importa, nos termos da legislação em vigor, é a comprovação de que as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores foram realizadas entre partes não vinculadas, ou seja, as partes tem que ser independentes, bastando, contudo, que haja a independência de um polo apenas.

Inclusive, esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou no sentido de que cabe ao contribuinte comprovar, quando da utilização do método PIC, operações realizadas entre partes independentes. Contudo, não há óbice para que uma das partes seja vinculada ao contribuinte. O que importa, nestes casos, é a comprovação de que houve operações praticadas com os mesmos critérios entre partes independentes, mesmo que um desses polos seja uma parte vinculada ao contribuinte brasileiro. Veja-se julgados neste sentido:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PREÇOS INDEPENDENTES
COMPARADOS. MÉTODO PIC.

De acordo com o art. 18, § 2º, da Lei nº 9.430/96, inexistente óbice à consideração, na apuração de preços parâmetros, de operações e de compra e venda, realizadas entre uma sociedade vinculada ao sujeito passivo e terceiros independentes. (Acórdão nº 1301-003.212 – Sessão de 24/07/2018)

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PREÇOS INDEPENDENTES
COMPARADOS. MÉTODO PIC.

De acordo com o art. 18, § 2º, da Lei nº 9.430/96, para fins de determinação do preço parâmetro, a comparação deve se dar entre o preço praticado na operação de importação com a pessoa vinculada e o preço utilizado em outras operações de compra e venda entre pessoas jurídicas não vinculadas. Quando o legislador estipula que a comparação pode ser feita com base nos preços de bens idênticos ou similares vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, essa empresa exportadora terá que ser vinculada ao importador no Brasil, uma vez que, se assim não fosse, em regra, não seriam aplicados os métodos de preço de transferência. (Acórdão nº 1301-003.349 – Sessão de 18/09/2018)

Desta feita, entende-se que, para fins de comprovação das operações praticadas entre partes independentes, não importa se, na compra e venda realizada, uma das partes seja dependente do contribuinte no Brasil ou se, na operação praticada pelo contribuinte brasileiro, houve uma venda pela parte vinculada e, na comprovação das operações entre partes independentes, houve uma compra dos produtos sujeitos ao controle dos preços de transferência pela parte vinculada.

No que tange à similaridade, a própria IN nº 243/02 já deixava claro quais seriam os requisitos para que os bens possam ser considerados similares, como se observa da leitura do seu artigo 28 daquele dispositivo infra-legal. Veja-se:

Art. 28. Para efeito desta Instrução Normativa, dois ou mais bens, em condições de uso na finalidade a que se destinam, serão considerados similares quando, simultaneamente:

I - tiverem a mesma natureza e a mesma função;

II - puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem;

III - tiverem especificações equivalentes.

Assim, para serem considerados similares, os produtos, basicamente, tem que ter a mesma natureza e função, com especificações equivalentes, podendo ser substituídos mutuamente “na função a que se destinem”. Esse entendimento já foi externado pelo CARF. Confira-se:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. RECURSO DE OFÍCIO NÃO APRECIADO. OMISSÃO CONSTITUÍDA. OPOSIÇÃO DE EMBARGOS POR CONSELHEIRO DO COLEGIADO. RECURSO DE OFÍCIO JULGADO E PROVIMENTO NEGADO. OMISSÃO SANADA. SIMILARIDADE DE PRODUTOS NÃO CARACTERIZADA.

Em Recurso de Ofício, a Fiscalização entendeu existente a similaridade entre dois princípios ativos (Dabon e Cloxazolan) somente baseada na função destes. Todavia, o artigo 26 da IN SRF nº 38/97 nos traz o conceito (vinculante à fiscalização) de similaridade. Prevê o dispositivo que a similaridade entre dois ou mais bens somente se constituirá quando atendidos concomitantemente os seguintes fatores: mesma natureza, substituição mútua e equivalência de especificações. Consequentemente, cabe manter a exoneração do crédito tributário, posto que a similaridade não subsistiu, já que fundamentada somente na função dos produtos. (Acórdão nº 1402-002.240 – Sessão de 05/07/2016)

Neste passo, já se pode chegar a algumas premissas que serão necessárias ao deslinde da presente demanda:

- (i) O controle de preços de transferência é, em regra, obrigatório, quando forem realizadas operações de importação ou exportação entre entidades vinculadas ou que estejam domiciliadas em paraísos fiscais ou em localidades com regimes fiscais privilegiados.
- (ii) No caso de importações realizada por contribuinte brasileiro junto a parte vinculada, poderá ser adotado o método denominado PIC.
- (iii) No método PIC, o contribuinte deverá comprovar as operações realizadas entre parte independentes, não importando se, nestas operações, uma das partes é sua vinculada.
- (iv) Na comprovação das operações realizadas por partes independentes, para fins de atendimento dos requisitos para aplicação do método PIC, não importa o polo em que esteja a parte vinculada – se compradora ou vendedora – sendo relevante, nestes casos, que haja a comprovação de que houve a prática dos mesmos preços na operação realizada pelo contribuinte brasileiro e sua parte vinculada e entre esta e um terceiro não-vinculado.
- (v) Na aplicação do método PIC, para serem considerados similares, os produtos tem que ter a mesma natureza e função, com especificações equivalentes, podendo ser substituídos mutuamente “na função a que se destinem”.

Assim, com base nestas premissas é que se analisará as ilações da fiscalização, as razões recursais do Recorrente e as provas carreadas aos autos – tanto pela fiscalização, como pelo contribuinte – para se verificar se deve ou não prevalecer o lançamento de ofício dos créditos tributários ora em discussão.

DAS IMPORTAÇÕES REALIZADAS JUNTO À EMPRESA FLINT GROUP PIGMENTS.

Com relação às aquisições realizadas junto à empresa vinculada Flint Group Pigments (CDR), o entendimento da fiscalização foi de que, em síntese, com a documentação apresentada (*invoices*) pela Recorrente não foi possível “*identificar que os produtos importados de vinculadas são idênticos ou similares àqueles vendidos aos não-residentes nos Estados Unidos da América*”.

A acusação fiscal é de que, no processo de fiscalização, o contribuinte teria deixado de comprovar a similaridade dos produtos importados de sua vinculada – Flint Group Pigments – com os produtos comercializados por essa vinculada com terceiros. Assim, o agente

autuante afirma que a “importação da tinta concentrada (Flush) com diferença na homogeneidade não é similar, pois, não cumprem as três funções simultâneas previstas no art. 28 da IN SRF nº 243/2002.” Neste sentido, a motivação que se depreende do “Termo de Constatação e Impugnação do Método Adotado” é a seguinte:

1.3. em se tratando de tinta, seja ela concentrada ou não, têm que ser específica para o propósito demandado pelo cliente. Em geral, não havendo o cumprimento específico do produto do cliente, certamente, haverá a devolução do produto para reprocessamento até que se atinja a especificidade, tais como, coloração, homogeneidade, concentração, qualidade, brilho, secagem, etc.

1.4.No caso da tinta concentrada (flush) nas condições de uso e seu destino não atende, simultaneamente, as três funções exigidas para a similaridade. Assim, considerado, os flush (tinta concentrada) não podem substituir-se mutuamente, na função a que se destinam e, também, não tem as especificações equivalentes, a não ser que se façam os ajustes necessários de diferenças de conteúdo, como insumos (pigmentos, corantes, óleos, resinas, reprocessos, e outros) além, dos ajustes do custo de embalagens, etc., traduzidos em ajustes monetários, por unidade do produto.

1.5.No caso da tinta concentrada, um lote que apresente diferença na formulação demandará maiores quantidades dos demais insumos, como, diluentes, óleos, vernizes, resinas além, é claro de submeter a outras etapas no processo de produção, para que seja homogeneizado e preparo para agregar aos estoques produzidos;

Por sua vez, o contribuinte, nos apelos apresentados, afirma que “as tintas concentradas que lhe foram vendidas com os códigos 12FS429, 12FH105, 57FH106 e 15FH221 são similares às tintas concentradas vendidas para empresas não vinculadas com os códigos 12FS409, 12FH372, 57FH333 e 15FH032, respectivamente, pelo que os documentos comerciais relativos às referidas operações comerciais serviram para aferição do preço parâmetro por meio do Método PIC”.

Neste sentido, para comprovar suas alegações, além dos documentos apresentados no curso do processo de fiscalização, o Recorrente apresentou, junto com a Impugnação Administrativa, “(i) as Fichas de Dados Técnicos (docs. 4 a 7 da impugnação administrativa), que demonstravam que as tintas concentradas em questão possuíam, entre si, identidade nos 4 (quatro) primeiros dígitos, bem como identidade de quase todas as demais características físico-químicas; e (ii) Declaração firmada pela fabricante das referidas tintas concentradas — FLINT GROUP PIGMENTS — atestando a similaridade entre os produtos vendidos para empresas não vinculadas e aqueles vendidos para a RECORRENTE (doc. 8 da impugnação administrativa)”.

Ao analisar os argumentos e provas apresentados pelo Recorrente, entretanto, a DRJ em São Paulo I entendeu que o Recorrente “não prova através de um laudo emitido por órgão técnico independente esta similaridade”.

Afirma, assim, aquela DRJ, que “não cabia à fiscalização providenciar tal laudo, visto ser responsabilidade da Impugnante fazer tal prova”. Aduz, ainda, “que a declaração da própria fornecedora das tintas, de que as mesmas eram similares, não substitui um laudo independente”.

Pois bem.

Em primeiro lugar, não se pode perder de vista que o ônus da prova, na constituição do crédito tributário, é da fiscalização. Assim, salvo naqueles casos em que há uma presunção relativa de determinadas condutas, é dever da administração tributária comprovar as suas alegações. São preciosos os ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé neste sentido que,

após discorrer sobre as diferenças entre ônus, dever e faculdade na produção das provas, assim se manifesta:

"(...) A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Daí por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever. (...)"(TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 236 e 237) (destacou-se)

E arremata a festejada professora:

"Caso o ato de lançamento não se fundamente em provas, estará irremediavelmente maculado, devendo ser retirado do ordenamento. Na hipótese de o contribuinte deixar de apresentar os documentos comprobatórios do fato enunciado no antecedente da norma individual e concreta por ele emitida, sujeitar-se-á ao ato de lançamento a ser realizado pela autoridade administrativa e à aplicação das penalidades cabíveis, como adverte Geraldo Ataliba: 'o sistema de legislação vigente, quanto ao assunto, é claro: omissão do contribuinte, a sua falta de colaboração ou a colaboração maliciosa ou danosa, além de serem criminalmente reprimidos, não inibem o fisco no lançamento'. Opostamente, se o contribuinte fornecer os documentos que se referem ao objeto fiscalizado, as informações nele contidas farão prova a seu favor.

Devidamente provado o fato enunciado pelo Fisco ou pelo contribuinte, as alegações que pretendam desconstituí-lo devem, igualmente, estar fundadas em elementos probatórios. Tudo, na esteira da regra segundo a qual o ônus/dever da prova cabe a quem alega, não se admitindo, na esfera tributária, convenções que alterem essa forma de distribuição. (...) A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Daí por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever, (...)"(TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 239 e 240)

Com base neste entendimento, no presente caso, de pronto, já poder-se-ia falar em uma fragilidade da acusação fiscal, na medida em que essa, sem ter, a princípio, conhecimento técnico sobre os produtos comercializados entre a Recorrente e sua vinculada no exterior, fez ilações quanto à ausência de similaridade das tintas concentradas (flush), afirmando que *“os flush (tinta concentrada) não podem substituir-se mutuamente, na função a que se destinam e, também, não tem as especificações equivalentes, a não ser que se façam os ajustes necessários de diferenças de conteúdo, como insumos (pigmentos, corantes, óleos, resinas, reprocessos, e outros) além, dos ajustes do custo de embalagens, etc., traduzidos em ajustes monetários, por unidade do produto.”*

A fiscalização, em que pese afirmar a ausência de similaridade, não instruiu o processo, quando da impugnação do método adotado pelo Recorrente, com qualquer laudo técnico, emitido por um especialista, que pudesse corroborar com as suas afirmações. A acusação fiscal está arrimada apenas nas colocações do agente autuante.

De toda sorte, em que pese a ausência de comprovação do agente autuante, como relatado acima, este colegiado, em busca da Verdade Material, em um primeiro momento, entendeu por bem converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, para que fosse

dada oportunidade ao contribuinte de apresentar laudo técnico, em que se demonstrasse a similaridade dos produtos sujeitos ao controle dos preços de transferência com aqueles comercializados pela fornecedora com partes não vinculadas.

Neste sentido, o Recorrente juntou aos autos laudo técnico (fls. 1706 e seguintes) produzido pelo Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI.

O SENAI em São Paulo, de acordo com as amostras apresentadas pela própria Recorrente, fez uma avaliação colorimétrica e de concentração pigmentar dos flushs (tintas concentradas).

No que tange à avaliação colorimétrica, o SENAI concluiu que as amostras avaliadas estão dentro da tolerância prevista. O que se percebe do laudo é que, com base na Norma ABNT NBR ISO 12647-2, os técnicos do SENAI afirmaram que as diferenças apresentadas estão dentro da tolerância. Veja-se, neste sentido, como exemplo, a conclusão da análise da tinta amarela:

Portanto, as amostras Flush's amarelas avaliadas (FS 051/2019 e FH 053/2019) em comparação aos seus Flush's padrão (FS 050/2019 e FH 052/2019) e, conforme nome estabelecida, estão dentro desta tolerância.

A esta mesma conclusão, ou seja, que as diferenças apresentadas estão dentro da tolerância, o SENAI chegou quando comparou as demais cores (magenta e cyan). Ressalta-se, neste ponto, que no trecho destacado acima, a análise foi relativa às duas composições de tinta amarela, que, somadas às tintas magenta e cyan, englobam todos os produtos que a fiscalização entendeu como não comprovada a similaridade.

No que se refere à concentração pigmentar, o SENAI, após apresentar a metodologia adota, demonstrou que, no caso da tintas amarelas, não houve qualquer diferença naquela concentração. Já nas análises das cores magenta e cyan, o laudo apontou uma diferença na concentração pigmentar de 5% e 12%, respectivamente.

Entretanto, para todas as cores, o laudo deixou claro que seria imperceptível a diferença visual, mesmo naqueles casos – cores magenta e cyan – que apresentaram uma variação na concentração pigmentar.

O agente autuante, quando instado a se manifestar sobre as conclusões do SENAI, invocando o escopo da mencionada Norma ABNT NBR ISO 12647-2, alegou apenas que “o laudo apresentado não é prova suficiente para afirmar que as tintas possuem mesma composição química ou física, mas tão somente sob o ponto de vista de colorimetria, apresentam a mesma cor”.

Afirmou, assim, que “temos várias tintas, com composições químicas e físicas diferentes, pois são oriundas de processos de fabricação distintos, mas que apresentam o mesmo padrão colorimétrico”.

Não se pode concordar com a fiscalização. Explica-se.

No que se refere ao laudo produzido pelo SENAI, ao contrário do que restou afirmado pelo agente autuante em manifestação, não foi analisada apenas a colorimetria das tintas.

Como demonstrado acima, além da colorimetria, cujas diferenças ficaram dentro da tolerância exigida pela norma da ABNT, os técnicos do SENAI também analisaram concentração pigmentar, demonstrando que, para todas as tintas, não foi percebida qualquer a

diferença visual. Ou seja, neste ponto, o que se pode concluir é que, quando aplicadas, as tintas apresentaram a mesma cor e, por isso, podem ser substituídas mutuamente, uma vez que terão o mesmo resultado na aplicação.

Por outro lado, não se pode olvidar que, desde a Impugnação Administrativa, o Recorrente demonstrou que, pela análise das fichas de dados técnicos, as tintas demonstram a identidade entre os produtos, inclusive a identidade de quase todas as características físico-químicas.

Para comprovar suas alegações neste ponto, o Recorrente apresentou as fichas técnicas dos produtos (fls. 1.503 a 1.527), através das quais, de fato, pode-se perceber que os produtos apresentam praticamente as mesmas características, possuindo pouca variação nas suas respectivas composições.

Ademais, indo ao encontro do que restou concluído pelo SENAI, o fornecedor das tintas, Flint Group Pigments (vinculado ao Recorrente), atestou a similaridade dos produtos, afirmando, em inglês (fls. 1.528): *“The following Flint Group products have similar physical and chemical properties and perform like functions inside a manufacturing process”* (trecho traduzido às fls. 1.527: *“Os produtos Flint Group abaixo têm propriedades físicas e químicas semelhantes e desempenha as mesmas funções em um processo de fabricação”*).

Se a análise da similaridade dos produtos fosse realizada com base nos elementos de prova isolados, de fato, não se poderia acatar como prova apenas, por exemplo, a declaração do fornecedor dos produtos, em especial porque este é vinculado ao contribuinte, como deixou claro o acórdão proferido pela DRJ de São Paulo.

Entretanto, a análise em conjunto das provas apresentadas pelo contribuinte, inclusive do laudo técnico produzido pelo SENAI, não deixam dúvidas de que os produtos importados tem a mesma natureza e a mesma função, podem ser substituídos e tem especificações equivalentes aos produtos vendidos a terceiros pela vinculada do Recorrente no exterior, e, assim, podem servir de parâmetro para aplicação do método PIC, nos exatos termos definidos pelo artigo 28 da IN/SRF nº 243/02.

Desta forma, VOTA-SE por julgar DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário neste ponto.

DAS IMPORTAÇÕES REALIZADAS JUNTO À EMPRESA FLINT INK LATIN AMÉRICA.

Como demonstrado alhures, no que tange às aquisições realizadas junto à empresa vinculada Flint Ink Latin América, a fiscalização entendeu, que *“o preço praticado entre a compradora “Flint Ink Latin América” e a vendedora, terceira empresa considerada não-vinculada (USA), não caracteriza a hipótese descrita no inciso III, do artigo 8º, da IN nº 243/02, ou seja, não se referiam a compras entre empresas não vinculadas”*.

Para desqualificar o método – PIC – escolhido pelo contribuinte para realizar o controle dos preços de transferência, como se observa do “Termo de Constatação e Impugnação do Método Adotado”, a fiscalização considerou também que a comprovação feita pelo Recorrente seria de operações que teriam duas pontas antagônicas. Veja-se o que constou daquele Termo:

c) Na realidade a operação ocorreu entre pessoas não vinculadas (Terceiros) nos Estados Unidos da América e uma pessoa vinculada Flint InK Latin América, localizada nos Estados Unidos da América com a empresa fiscalizada Flint Ink do Brasil Ltda.

d) Outra questão que se levanta é que as duas pontas da transação são antagônicas, isto é, não podemos comparar uma ponta de compras com uma ponta de vendas, a não ser que haja uma previsão legal na legislação do preço de transferência da aplicação do método do Custo de Aquisição que não é o caso.

e) Para que houvesse a comparação do modo como está na Figura 2 deveria ocorrer venda de terceiros não vinculados com terceiros não vinculados sendo residentes ou não.

O Recorrente, por sua vez, desde a Impugnação Administrativa, defende que a legislação, notadamente a Lei nº 9.430/96, *“no que respeita à utilização do método PIC, ‘somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados’*”. Assim, em suas palavras, isso *“significa dizer que, para efeitos de comprovação do preço parâmetro, é necessário que o importador brasileiro apresente documentação relativa a uma operação de compra e venda realizada entre um comprador e um vendedor que não sejam vinculados entre si, de forma a demonstrar a prática das condições normais de mercado”*.

De fato, assiste razão ao Recorrente, não devendo prevalecer a autuação também neste ponto.

Em primeiro lugar, deve-se reiterar uma das premissas fixadas alhures no sentido de que, para justificar o preço parâmetro nas operações controladas pelos preços de transferência, cabe ao contribuinte comprovar operações realizadas entre partes independentes, não sendo vedado, que, dentro dessa operação, uma das partes seja uma entidade vinculada ao contribuinte.

Não há que se falar em comprovação de operações realizadas entre partes totalmente independentes, ou seja, não se pode exigir a necessidade de comprovação de operações em que ambas as partes não tenham qualquer vínculo com o contribuinte que está sujeito ao controle pelo preços de transferência no Brasil.

Pensar desta forma é desnaturar o conceito do controle de preços de transferência, uma vez que esse visa verificar, em síntese, se as negociações entre partes vinculadas se deu de forma igualitária, sem a manipulação dos preços que seriam praticados caso, na operação, tivesse um terceiro não vinculado. Neste Norte, é a lição de Paulo Ayres Barreto:

“Sob a designação genérica de preços de transferência cuida-se, pois, do cotejo dos preços de bens tangíveis e intangíveis estabelecidos numa transação, de cunho internacional, entre partes vinculadas, com os preços que teriam sido pactuados, se não houvesse o vínculo entre as partes contratantes. Tal ação é realizada com o fito de identificar submeter à tributação uma transferência indireta de lucros (BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda e preços de transferência. São Paulo: Dialética, 2001. Págs. 98 e 99)

Por outro lado, não se concorda com a afirmação do agente autuante, que acabou sendo corroborada pelo acórdão proferido pela DRJ de São Paulo, no sentido de que as operações comprovadas pelo contribuinte seriam antagônicas e, por isso, não se prestariam para fins de comprovação de adoção do método PIC.

A ilação da fiscalização é no sentido de que, enquanto nas operações praticadas pelo Recorrente, esse figurou como comprador dos produtos de uma vinculada, nas operações comprovadas, quando do procedimento de fiscalização, a entidade vinculada seria compradora dos produtos. Ou seja, não se teria comprovado que, em uma operação de venda a terceiros, a empresa vinculada teria praticado os mesmos preços com a entidade brasileira.

Neste ponto, não se pode desprezar que o Recorrente afirma em seu apelo que a entidade vinculada nos Estados Unidos da América - Flint Ink Latin América – é um centro de distribuição, *“cuja função era a de somente adquirir insumos e matérias-primas no mercado americano e posteriormente os distribuir para as empresas do Grupo, dentre as quais a RECORRENTE”*.

Assim, se mostra completamente sem razoabilidade exigir do Recorrente que comprovasse operações de vendas realizadas pela empresa vinculada nos EUA a terceiros não-vinculados, já que as operações de venda realizadas pela empresa americana, a princípio, são feitas de forma exclusiva com empresas vinculadas na América Latina.

Por outro lado, a fiscalização não trouxe qualquer prova nos autos no sentido de que as operações praticadas pela empresa americana, quando da compra dos produtos de terceiros não vinculados, foram realizadas por um preço diferente do que foi praticado entre aquela empresa e o Recorrente. Partindo da premissa de que a operação de compra e venda não teria sido comprovada, *“foi impugnado os documentos e o método adotado, por estar em desacordo com o disposto no inciso III do art. 8ª da Instrução Normativa nº 243/2002, (...)”*.

Ocorre que, como o Recorrente demonstra em seu apelo e na documentação apresentada à fiscalização, os preços praticados nas compras dos produtos pela empresa americana foram os mesmos preços praticados quando aquela empresa transferiu os produtos ao Recorrente no Brasil.

Desta feita, a princípio, não houve qualquer manipulação das operações para deslocar a base tributável de um país para outro. Inclusive, apenas para argumentar, se houve essa manipulação, essa se deu pela empresa vinculada, em detrimento do fisco americano. Mas, neste caso, caberia à fiscalização, no lançamento de ofício, como demonstrado acima, trazer provas de que os preços praticados não refletiam negociações normais de mercado, o que não aconteceu no presente caso.

É que, partindo de premissas que, *data venia*, se mostraram equivocadas – falta de comprovação de operações com partes totalmente independentes e comprovação, pelo contribuinte, de operações antagônicas –, a fiscalização impugnou o método adotado pelo contribuinte, sem fazer qualquer crítica aos preços praticados nas operações.

Como se não bastasse, ao contrário do que entendeu a DRJ no acórdão proferido, faz prova em favor do Recorrente a comprovação de que, no ano-calendário de 2005, houve a compra dos insumos anteriormente importados de empresa vinculada diretamente de terceiros não vinculados. E nestas compras, em que pese se tratar do ano-calendário posterior – os fatos geradores fiscalizados são de 2004 – o Recorrente comprovou que, em 2005, praticou (ou se submeteu) aos mesmos preços praticados pela sua vinculada nos Estados Unidos da América em 2004 (fls. 1.529 e seguintes).

Sabe-se, neste sentido, que a comprovação das operações deve ser realizada no mesmo ano-calendário, em que pese a legislação infra-legal prever que essa comprovação pode se dar com preços anterior ou posteriormente praticados ao período sob investigação⁴. Contudo, o conjunto probatório apresentado, somado à comprovação dos preços praticados no ano-

⁴ Neste sentido, era o teor do artigo 11 da IN nº 243/02, que tinha a seguinte redação: "Art. 11. Não sendo possível identificar operações de compra e venda no mesmo período a que se referirem os preços sob investigação, a comparação poderá ser feita com preços praticados em operações efetuadas em períodos anteriores ou posteriores, desde que ajustados por eventuais variações nas taxas de câmbio das moedas de referência, ocorridas entre a data de uma e de outra operação".

calendário posterior, não deixam dúvidas de que a impugnação ao método de controle dos preços de transferência adotado pelo contribuinte não deve prevalecer.

Desta forma, também neste ponto, VOTA-SE por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e, assim, cancelar na totalidade dos Autos de Infração lavrados.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias