



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16643.000297/2010-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1202-001.358 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2024
Recorrente MAVENIR TELECOMUNICAÇÕES SUL AMÉRICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

OPERAÇÕES BACK TO BACK. TRIBUTAÇÃO. REGRA GERAL.

As operações *back to back* não caracterizam exportação, razão pela qual as receitas delas decorrentes não se encontram abrangidas pela imunidade constitucionalmente prevista às contribuições sociais.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE DE INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Constatada a infração à legislação tributária, cabe à autoridade fiscal efetuar o lançamento de ofício em conformidade com as determinações expressas em normas legais e administrativas, não sendo passível na esfera administrativa a discussão de eventuais imperfeições porventura contidas nessas normas.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PESSOA VINCULADA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS.

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

OPERAÇÕES BACK TO BACK. TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA DE ISENÇÃO.

As operações *back to back*, embora representem ingresso de divisas do exterior, não são consideradas de natureza mercantil, mas tão somente cambial, incidindo as contribuições do PIS e da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roney Sandro Freire Corrêa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (suplente convocada), Roney Sandro Freire Correa, Miriam Costa Faccin (suplente convocada), Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente (s) o conselheiro Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, substituído pela conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, o conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, substituído pela conselheira Miriam Costa Faccin.

Relatório

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto no dia 05/03/2018, em face do Acórdão n.º 14-75.711, de 18 de janeiro de 2018, proferido pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ/POR, com ciência datada em 05/02/2018, relativo ao lançamento de IRPJ e CSLL, juros de mora e multa de ofício de 75%, do valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferência relativamente aos seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior, relativo ao ano-calendário 2005.

Em apertada síntese, a discordância se deu quanto a alegada ausência de ajustes em operações *Back to Back*, pois as mesmas são equiparadas a uma exportação e não são objeto de incidência de PIS e COFINS.

A recorrente alega quanto a dedução dos impostos e contribuições incidentes sobre a venda, que podem ser deduzidos do preço de revenda e, no caso em tela, as operações não terem sido tributadas pelo PIS e pela COFINS, não podendo ser deduzidas no cálculo no preço parâmetro.

Irresignada, a recorrente discorda que, em operações de importação efetuadas por intermédio de interposta pessoa há a incidência de PIS e COFINS na venda de mercadorias e, consequentemente, devem ser consideradas no preço parâmetro.

Ao final, a recorrente requer que seja reformada a decisão, reconhecendo-se a integral improcedência do lançamento fiscal pelas razões supramencionadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roney Sandro Freire Corrêa, Relator.

Admissibilidade e Tempestividade

O Recurso Voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação e dele tomo conhecimento.

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido em 05.02.2018, apresentando o Recurso Voluntário no dia 05.03.2018, ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72.

O Recurso Voluntário é tempestivo e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Do mérito

Preliminarmente, a contribuinte alega que a operação back to back é equiparada à exportação e como tal, implicaria na isenção de PIS e Cofins não podendo ser objeto de ajustes decorrentes da aplicação de métodos de preços de transferência (PRL), relativamente aos seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior.

É cediço que os preços de transferência são valores atribuídos às operações realizadas por entidade que pratica transações internacionais com partes relacionadas ou que estejam domiciliadas em jurisdições de baixa tributação ou em localidades com tributação favorecida, conforme destaca a exposição de motivos da Lei n.º 9.430/96, abaixo transcrita, onde demonstra que as circunstâncias fáticas que ensejaram a promulgação deste lei reside na preocupação de se evitar transferência de recursos para o exterior, mediante a manipulação de preços praticados em operações com pessoas vinculadas:

12. [...] “No caso específico, em conformidade com as regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados Preços de Transferência, de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferência de recursos para o exterior, mediante a manipulação de preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços e direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliados no exterior. ”

No caso do Brasil, o controle dos preços de transferência se iniciou com a promulgação da Lei n.º 9.430/96 e teve como objetivo regular as operações de exportação e importação entre entidades vinculadas ou que estejam domiciliadas em localidades com tributação favorecida ou em jurisdição de baixa tributação, evitando, 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 países, tem-se que, no Brasil, o regime de controle de preços de transferência tem particularidades que vinculam não só o sujeito passivo, como também o sujeito ativo da obrigação tributária.

Assim, 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.

A escolha destes métodos, no entanto, a princípio, na legislação pátria 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, sobretudo podendo recair no método que lhe for mais benéfico.

No caso em específico, a IN SRF n.º 38/97, em vigência à época, limitou e restringiu a possibilidade de eleição do método PRL pelos contribuintes apenas para as operações com bens que já se apresentassem prontos e acabados para o consumo final.

No tocante às operações back to back, a sistemática atrai para si diversos outros atributos. Tem-se, nesse caso, que as operações back to back são aquelas em que a compra e a venda dos produtos, pela pessoa jurídica domiciliada no país, ocorrem sem que esses produtos efetivamente ingressem ou saiam.

Essas operações são compostas, portanto, por duas transações de compra e venda de mercadorias, com emissão de duas faturas, uma recebida pela pessoa jurídica domiciliada no País, outra por ela emitida; do que decorre celebração de dois contratos de câmbio, assim ilustrada:

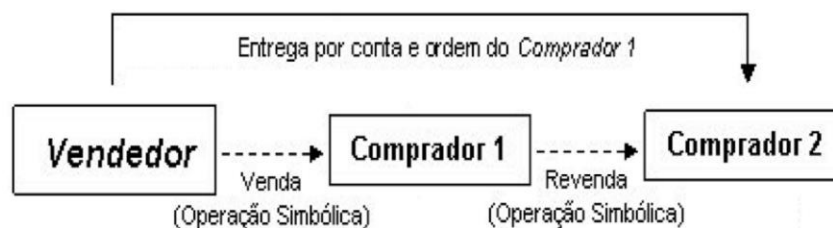


Figura 1- Operação Triangular ou *Back to Back*
Fonte: (MORI, 2006).

Da ilustração acima se constata que nas operações back to back ocorrem duas operações mercantis, com emissão de faturas distintas: uma de aquisição/venda e outra de revenda da mercadoria.

Típico na operação back to back é que a mercadoria não ingressa no território nacional, não havendo a ocorrência de fato gerador dos tributos incidentes na importação. Conforme consta do relatório da resolução "a mercadoria não foi nacionalizada, ou seja, importada a título definitivo, mediante transferência da propriedade do bem do exportador estrangeiro para o importador nacional. Não há a importação da mercadoria. Nessas operações as mercadorias foram adquiridas de pessoas vinculadas."

Por se tratarem de operações realizadas integralmente no exterior, sem que haja a nacionalização de produto importado, e nem a subsequente exportação do produto nacionalizado, tem-se que se realiza uma operação equiparada a exportação, de modo que o que acaba restando ao final, é o produto da operação, que gera a nacionalização das divisas para o país, tal e qual se dá como resultado das exportações

A Solução de Consulta Cosit n.º 119/2013 dispõe que a própria emissão de duas faturas e a efetivação de dois contratos de câmbio denotam, de forma clara, a ocorrência de dois negócios jurídicos.

No plano fático, nas operações *back to back* tem-se a elaboração de dois contratos de câmbio: 1) contrato de câmbio de venda – tipo 2, referente à aquisição da mercadoria; 2) contrato de câmbio de compra tipo 1, referente a alienação da mercadoria. Desta forma, ocorrem duas operações mercantis, com emissão de faturas distintas: uma de aquisição e outra de venda da mercadoria.

O Regulamento do Mercado de Câmbio e de Capitais Internacionais, do Banco Central do Brasil, Circular nº3.533 (RMCCI 41), de 26/04/2011, em seu Título 1, Capítulo 1, item 33, estabelece também que pagamentos e recebimentos do exterior devem ter seu câmbio contratado separadamente, isto é, deve haver um contrato para a compra (na importação/venda) e outro para venda de moeda (na exportação/revenda).

Como visto alhures, a mercadoria não ingressa fisicamente no território nacional, não há um despacho aduaneiro de importação e não há a transferência da propriedade da mercadoria para o importador brasileiro. A operação, portanto, tem natureza apenas cambial.

Como destaca a própria recorrente em sua peça recursal: "... são indispensáveis os documentos internacionais, como fatura proforma, contrato de compra e venda, fatura comercial e conhecimento de embarque (documento que pode indicar as características e condições estipuladas na operação triangular)."

Sendo assim, tal entendimento encontra guarida no âmbito da RFB, cujas operações *back to back* não se enquadram nem ao conceito de exportação, nem da importação, conforme destaca o item 26 da Solução de Consulta Cosit nº 09/2012, *in verbis*:

Solução de Consulta nº 09/2012:

26. Conclui-se que, embora não se enquadrem no conceito de importação e exportação – por não ocorrer entrada e saída de mercadorias no território nacional –, as operações *back to back* submetem-se à legislação de preços de transferência quando:

- a) ocorrer aquisição ou alienação de bens à pessoa vinculada residente ou domiciliada no exterior;
- b) ocorrer aquisição ou alienação de bens à pessoa residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida ou beneficiada por regime fiscal privilegiado ainda que não seja vinculada.

Idêntico entendimento, depreende-se o TRF 3, ao julgar a Apelação Cível nº 0002463-66.2009.4.03.6114/SP, em 2014, *in verbis*:

(...)"A operação *back to back credits* consiste numa **operação cambial destinada a amparar a compra e venda de mercadorias, sem que estas tenham efetivo trânsito pelo Brasil**, ou seja, o produto é comprado por empresa brasileira de um fornecedor sediado no exterior, sendo posteriormente revendido a terceiro, também no exterior, e entregue diretamente do aludido fornecedor ao cliente final. **Trata-se, na realidade, de uma intermediação de compra e venda entre pessoas sediadas no exterior, ocorrendo em território nacional tão somente a realização de operação de câmbio**, regulada pelo Banco Central do Brasil, por se tratar a intermediadora de empresa estabelecida no Brasil. (grifo nosso)

(TRF 3 – Apelação cível nº 0002463 66.2009.4.03.6114/SP, publicado em 24/03/2014)

Por óbvio que, se não há o reconhecimento das operações *back to back*, nem de exportação, nem de importação de mercadorias, foge da regra imunizadora prevista na Constituição Federal de 1988, os benefícios quando atrelados a exportação, das contribuições sociais, bem como da revenda, que se assenta, por consequência, na ausência do fundamento fático para a caracterização da exportação, fato esse, confirmado pelo Supremo Tribunal Federal, nos julgamentos dos RE 564.413/SC e RE 627.815/PR, ao firmar entendimento de que a exportação consiste no envio do bem ou prestação de serviço ao exterior.

Noutro giro, quanto aos efeitos decorrentes do PIS e Cofins no preço parâmetro, o próprio dispositivo legal, circunscrito no parágrafo 2º do artigo 1º, inciso I e do artigo 5º, da Lei n.º 10.637/2002, bem como o parágrafo 2º, do art. 1º, inciso I, do art. 6º, da Lei 10.637/2002, autorizam tais incidências.

Ademais, a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o faturamento, o qual, por expressa previsão do art.1º, §2º, respectivamente, da Lei nº10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, correspondendo ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Desta forma, essas operações não são equiparadas à exportação e, como tal, não implicaria na isenção de PIS e da Cofins, podendo ser objeto de ajustes decorrentes da aplicação de métodos de preços de transferência (PRL), relativamente aos seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior.

Tal matéria também foi apreciada no âmbito do Carf, sob relatoria do então conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, cuja ementa assim transcrevo:

OPERAÇÕES BACK TO BACK. TRIBUTAÇÃO. REGRA GERAL. As operações back to back credits não caracterizam exportação, razão pela qual as receitas delas decorrentes não se encontram abrangidas pela imunidade constitucionalmente prevista às contribuições sociais, sujeitando-se assim à tributação normal. OPERAÇÕES BACK TO BACK. TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA DE ISENÇÃO art.6º As operações back to back, embora representem ingresso de divisas do exterior, não são decorrência da prestação de serviços de intermediação/agenciamento na medida em que há efetiva aquisição seguida de revenda em nome próprio o que afasta aplicação da regra isentiva. OPERAÇÕES BACK TO BACK. TRIBUTAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE RECEITA FINANCEIRA Os contratos de câmbio formalizados no âmbito de operações back to back não fazem com que as receitas decorrentes da operação sejam receitas financeiras dado natureza eminentemente mercantil da operação. (Acórdão n.º 1402-002.375 – 1ª Seção – 4ª Câmara – 2ª Turma)

Das operações de importação efetuadas por intermédio de interposta pessoa

Outro ponto é determinar se as operações de importação que foram praticadas por meio de interposta pessoa, deveria ser considerada vinculada à empresa brasileira.

Para o deslinde desta questão, cabe a interpretação literal do § 5º, do art. 2º, da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002, *in verbis*:

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

Desta forma, em transações efetuadas entre pessoas vinculadas por meio de interposta pessoa, em princípio, também deve haver observância das regras de preços de transferência.

Eventuais imperfeições, porventura, contidas nos aspectos normativos, não devem ser passíveis de discussão na esfera administrativa.

Conclusão

De todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário e negá-lo provimento.

(documento assinado digitalmente)

Roney Sandro Freire Corrêa

Fl. 7 do Acórdão n.º 1202-001.358 - 1ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16643.000297/2010-68