



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

Processo nº 10283.720775/2014-33
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.873 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2018
Matéria PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente FOXCONN MOEBG INDÚSTRIA DE ELETRÔNICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

A IN SRF nº 243/2002 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/2000.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996. INCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. Analisando-se o método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, sob a ótica do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Eduardo Morgado Rodrigues, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento ao recurso. Designado o Conselheiro Marco Rogério Borges para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto – Presidente

(assinado digitalmente)
Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

(assinado digitalmente)
Marco Rogério Borges - Redator Designado

Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado em substituição ao conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves), Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

Relatório

Trata o presente feito de Recurso Voluntário interposto por FOXCONN MOEBG INDÚSTRIA DE ELETRÔNICOS LTDA em face de decisão proferida pela DRJ em Ribeirão Preto/SP que julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo crédito decorrente de ajustes de preço de transferência relativos ao ano-calendário 2010. Adoto o relatório empreendido pela DRJ em sua integralidade complementando-o com o que entender necessário:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, foram lavrados os autos de infração exigindo o IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário (AC) de 2010, tendo em vista a constatação de falta de adição, ao Lucro Real, das diferenças apuradas entre os preços praticados das mercadorias adquiridas de empresas vinculadas e os preços parâmetros apurados conforme as regras de "Preço de Transferência" determinado pela legislação tributária.

O crédito tributário exigido neste processo está composto dos seguintes montantes:

TRIBUTO	TRIBUTO (R\$)	JUROS (R\$)	MULTA (R\$)	TOTAL (R\$)
IRPJ	12.853.652,40	4.032.190,76	9.640.239,30	26.526.082,46
CSLL	4.627.314,86	1.451.588,67	3.470.486,15	9.549.389,68

O enquadramento legal para o lançamento dos tributos encontra-se descrito nos autos de infração.

Sendo notificada da autuação, a contribuinte ingressou com a impugnação de fls.80 a 148, na qual alegou:

- A Impugnante, nos termos do seu contrato social, é pessoa jurídica de direito privado que tem como principal objeto a fabricação de aparelhos fotográficos e cinematográficos, peças e seus respectivos acessórios (CNAE 26.70-1/02).

Para a consecução de tal objeto social, a Impugnante importa produtos e matérias-primas de pessoas vinculadas que são posteriormente utilizados como insumos em seu processo produtivo, majoritariamente da China e de Taiwan. Por essa razão, a Impugnante se encontra sujeita ao controle de preços de transferência.

A Impugnante está localizada na Zona Franca de Manaus ("ZFM") e, de acordo com a legislação estadual, é beneficiada com regime especial do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços ("ICMS") o que acarreta o não recolhimento de tal tributo, tanto nas importações como na saída de seus produtos.

Em relação ao ano-calendário 2010, a Impugnante optou pela aplicação do Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de 60% ("PRL 60") ou o Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de 20% ("PRL20") para a maioria dos produtos, sendo que, para alguns, além do PRL, também calculou o preço parâmetro segundo o Método dos Preços Independentes Comparados ("PIC") e/ou o Método do Custo de Produção mais Lucro ("CPL").

A comparação entre os preços praticados (i.e., pagos às empresas vinculadas) e os preços parâmetros (calculados segundo os referidos métodos) resultou na necessidade de ajuste de preços de transferência no valor de R\$ 930.617,99, conforme a respectiva DIPJ.

- Foi submetida a procedimento de fiscalização, no qual a autoridade lançadora afastou os métodos PIC e CPL, impôs a aplicação do método PRL e recalculou o método PRL60, alegando que deveria ter sido adotado o critério previsto na Instrução Normativa (IN) nº 243/2002.

- O Auto de Infração veicula cerceamento do amplo direito de defesa da Impugnante, devendo ter sua nulidade decretada, na medida em que: (i) não está acompanhado de Termo de Verificação Fiscal ou documentos que explicitem com detalhes suficientes as supostas infrações cometidas pela Impugnante; (ii) não justifica a desconsideração dos métodos PIC e CPL adotados pela Impugnante; (iii) com relação ao método PRL, os dispositivos tidos como violados não estão relacionados à suposta realização dos cálculos com base na IN 243; bem como (iv) o Demonstrativo de Cálculos que suporta os ajustes cobrados no Auto de Infração não oferece qualquer segurança ou certeza com relação aos cálculos realizados pela autoridade lançadora.

A autuação é precária e carente de motivação, o que dificulta muito o exercício de defesa pela Impugnante, revelando-se, só por essa razão, a necessidade do seu cancelamento.

O sucinto texto do Auto de Infração simplesmente: (a) descreve a data de intimação e da entrega de documentos; (b) alega que a Impugnante não teria realizado o cálculo dos métodos PIC e CPL em observância dos artigos 8º e 13 da IN 243; e (c) informa o valor do ajuste e do tributo complementar a ser recolhido.

Questiona-se: em que momento houve a descrição do fato ilícito, i.e., do comportamento que contrariou algum comando legal e qual seria tal violação? Em relação à desconsideração dos métodos PIC e CPL, a fiscalização apenas cita o caput dos artigos 8º e 13 da IN 243 - os quais descrevem os métodos — mas não dá qualquer indício de qual infração a Impugnante cometeu em relação a tais dispositivos legais, ou seja, qual a irregularidade no cálculo ou documentação dos referidos métodos.

Mais ainda, o Auto de Infração invoca como capitulação o artigo 3º da Lei nº 9.249/95 e os artigos 241, 242, 244, 247 e 249, inciso I do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº 3.000/99). Não obstante, se a matéria objeto da presente autuação é o suposto descumprimento da IN 243, a referida capitulação está completamente equivocada.

Inexiste no presente Auto de Infração vinculação entre os dispositivos indicados pela autoridade lançadora como fundamento legal e a suposta infração imputada à Impugnante, configurando, destarte, patente cerceamento do seu direito de defesa.

Além dessa manifesta nulidade, verifica-se que os ajustes cobrados no presente Auto de Infração estão inteiramente suportados no Demonstrativo de Cálculos que não oferece qualquer margem de compreensão quanto aos cálculos realizados pela autoridade lançadora em detrimento daqueles realizados pela Impugnante.

Vale ressaltar que tal demonstrativo não é parte do Auto de Infração, mas apenas foi encaminhado à Impugnante juntamente com o Termo de Constatação e Solicitação de Esclarecimento Fiscal nº 01. Em outras palavras, o Auto de Infração apenas indica o valor total dos ajustes realizados e do crédito tributário constituído, sem maiores detalhes.

Nesse contexto, a partir da análise do Demonstrativo de Cálculos composto por um total de 128 páginas (doc. 04) não é possível identificar a fórmula seguida pela autoridade lançadora para o cálculo dos referidos ajustes.

Apenas a título argumentativo, o entendimento a que se parece é que os cálculos dos ajustes deveriam seguir a reunião de colunas existentes na 01 com as colunas da página 65, i.e., a Impugnante estaria obrigada a analisar essas páginas em conjunto, para, apenas assim, poder conseguir visualizar a fórmula adotada pela autoridade lançadora.

Não obstante, inexiste qualquer certeza se essa é a correta sequência, não podendo tal suposição ser simplesmente atribuída à Impugnante, mas sim é de vir da autoridade lançadora apresentar documentos que forneçam com clareza todos os cálculos realizados, até mesmo para que a Impugnante possa contestá-los de forma adequada.

É evidente que tal fato, em conjunto com o erro na capitulação legal do Auto de Infração, além da ausência de Termo de Verificação Fiscal e demais documentos que descrevam com maiores detalhes as supostas infrações cometidas pela Impugnante, demonstra a precariedade do presente lançamento e, por conseguinte, a sua total ausência de motivação.

Pelo exposto, resta demonstrada a fragilidade do Auto de Infração, de forma que a sua nulidade está evidenciada independentemente de qualquer discussão de mérito, sendo inegável o cerceamento ao direito de defesa da Impugnante em clara violação, sobretudo, ao artigo 10, incisos III e IV do Decreto nº 70.235/72.

● Nulidade do auto de infração por ofensa ao art. 20-A da Lei nº 9.430/1996. Falta de motivação da desconsideração do PIC e CPL – cerceamento de defesa.

De acordo com o previsto no artigo 20-A, da Lei 9430/1996 (inovação trazida no artigo 51 da Lei 12715, de 17 de setembro de 2012) e no art. 40 da IN nº 1312/2012, cabe ao fiscal solicitar ao contribuinte a formulação de novo cálculo em casos de desqualificação do método ou de seus próprios critérios de cálculo, o que não foi feito no presente caso, em ofensa ao art. 144 do CTN.

A fiscalização desconsiderou os métodos PIC e CPL de forma desmotivada e sem descrever o suposto ilícito cometido pela Impugnante, apenas afirmando que ela não cumpriu os artigos 8º e 13 da IN 243, que apenas trazem a definição dos métodos PIC e CPL. Não houve a indicação do motivo para a não aceitação do método adotado pela Impugnante e não foi feita a intimação para que ela apresentasse novos cálculos de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

Cumprе salientar que a fiscalização foi concluída somente em junho de 2014, quando a nova redação da Lei nº 9430, com alterações promovidas pela Lei 12715, inclusive o artigo 20-A, já eram plenamente aplicáveis.

● Obrigatoriedade da média do PRL ser calculada “produto a produto”.

Ao interpretar o conteúdo do demonstrativo de Cálculos, notadamente, as informações contidas na página 01 em conjunto com a página 65, é possível verificar que existiriam dois preços parâmetros e dois ajustes distintos para idênticos produtos importados.

Isso porque, o mesmo código da matéria prima aparece em várias linhas, resultando em distintos preços parâmetros e multiplicidade de ajustes para o mesmo bem importado. Ou seja, a autoridade fiscal descumpriu regra básica constante do artigo 18 da Lei 9430, que é a aplicação consistente do método por produto, dentre do ano-calendário.

Da análise artigo 6º da IN nº 243, bem como do artigo 18 da Lei 9430, a melhor exegese desses dispositivos, sobretudo, à luz das regras dos preços de transferência, determina que a média aritmética ponderada para o método PRL deve ser calculada "produto a produto", considerando todos os produtos acabados em que determinado componente é utilizado. Assim, não é possível que produtos idênticos importados, como por exemplo o componente VT3771000000, tenha diferentes preços parâmetros, bem como valores distintos a título de ajustes, como pretendido pela autoridade lançadora no Auto de Infração.

Nesse mesmo sentido está o entendimento firmado pela Coordenação Geral de Tributação (COSIT) na recente Solução de Consulta nº 196, de 4 de julho de 2014, cujo entendimento, ressalte-se, é vinculante a toda Administração Tributária Federal:

Além disso, vale mencionar que as perguntas 016, 018 e 027 nas Perguntas e Respostas da DIPJ 2013, e outras nas DIPJ de anos anteriores, abordam a questão da média ser obrigatoriamente calculada "produto a produto".

Por todo o exposto, resta evidente que a média aritmética ponderada prevista na legislação de preço de transferência para o método PRL deve ser calculada "produto a produto", estando incorretos, portanto, os cálculos apresentados pela

autoridade lançadora, devendo também por este motivo ser reconhecida a nulidade do Auto de Infração.

● MÉRITO.

Ilegalidade da IN nº 243.

Existe diferença entre a forma de apuração do PRL 60 prevista na Lei nº 9.430/1996 e aquela fixada pela IN nº 243, a qual está fincada essencialmente na margem de cálculo a ser deduzida do preço líquido de revenda.

A Lei 9430/1996 em nenhum momento incluiu a participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço líquido de venda como fator para apuração da margem de lucro de 60%, como faz a IN 243.

Não bastasse isso, a IN 243 desconsidera solenemente algumas variáveis constantes da fórmula legal, notadamente a consideração do valor agregado no Brasil na base de cálculo da margem de lucro.

Ocorre que tais determinações jamais poderão prevalecer em detrimento daquelas previstas em lei, em razão do princípio constitucional da legalidade.

Caso analisemos a legislação de preços de transferência com cuidado, chegaremos à conclusão de que a própria Receita Federal do Brasil vem reconhecendo a incompatibilidade entre a sistemática da IN 243 e da Lei nº 9430. Isso porque, de acordo com a Receita Federal do Brasil, a fórmula de cálculo prevista pela IN 243 só foi válida a partir do ano-calendário de 2002 (artigo 45 da IN 243º). Ora, se a Receita Federal do Brasil entendesse que a fórmula prevista pela IN 243 apenas reproduziria os termos da Lei 9430, certamente teria declarado seu caráter interpretativo e aplicado a IN 243 para fatos pretéritos, o que não ocorreu.

Mas não é só. A Medida Provisória nº 563, de 03 de abril de 2012 ("MP 563"), por meio da qual se pretendeu introduzir uma grande evolução em matéria de preços de transferência, foi convertida na Lei 12715 e, de acordo com seu artigo 48, a margem aplicável à produção local, que antes era de 60%, foi substituída por uma margem de 20% (regra geral), com exceções para alguns setores, que possuem margens de 30% e 40%.

A MP 563 foi convertida na Lei 12715, porém, os dispositivos da Lei 12.715/12 que tratam das regras de preços de transferência entraram em vigor somente a partir de 1º de janeiro de 2013.

Ora, o estabelecimento dessa *vacatio legis* pelo legislador ordinário deixa claro que as alterações promovidas na Lei 9430 são inovações em nosso sistema jurídico, não se podendo alegar que a IN 243 traz apenas uma forma de interpretação da Lei 9430, passível de ser invocada antes mesmo das alterações promovidas pela Lei 12715.

Ademais, a incompatibilidade entre a IN 243 e a Lei 9430 já vem sendo discutida também na esfera judicial.

É meramente especulativa a afirmação fazendária de que o controle de preços de transferência só é efetivo caso a margem de lucro seja pré-definida, sem possibilidade de influência do valor agregado. Ora, se o legislador estabeleceu esta mútua influência entre margem efetiva e valor agregado, não cabe à administração questioná-la.

Ademais, é falso dizer que margens fixas atendem melhor ao propósito da lei. Isso por que, segundo o princípio "*arm's length*" o valor da operação entre partes ligadas deve corresponder, na maior medida possível, ao valor que seria alcançado entre partes independentes, em condições de livre mercado; da mesma forma, a fórmula de aferição destes patamares deve ser permeável, na maior medida possível, às reais condições de mercado. O estabelecimento de presunção absoluta quanto à margem de lucro praticada por dado seguimento empresarial dissocia-se das reais condições de mercado, ofendendo, em última análise, ao princípio da capacidade contributiva.

Por isso que o valor agregado no País foi incluído, pelo legislador, como elemento interno à base de cálculo da margem efetiva, calibrando-a de acordo com a realidade fática da operação sujeita a controle. Assim, transforma-se a

presunção absoluta em presunção relativa (admite comprovação em sentido contrário), alinhando-se as regras de preços de transferência ao primado constitucional da capacidade contributiva.

Portanto, ainda que se considerem os argumentos da Fazenda, outra conclusão não pode ser obtida senão a da ilegalidade da IN 243 e, conseqüentemente, do auto de infração.

Como se não bastasse a flagrante ilegalidade da IN 243, fato é que o cálculo do PRL 60 segundo a sistemática prevista pela IN 243 gera uma série de problemas e erros lógicos, quais sejam: 1) A IN 243 exige margem de lucro 150% sobre os custos não sujeitos ao controle de preços de transferência; 2) Para a sistemática da IN 243 é mais interessante importar produto acabado do que produzir no Brasil; 3) Erro lógico na sistemática da IN 243 — Teste do custo a partir do custo;

- É beneficiária do crédito estímulo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias ("ICMS"), concedido pelo Estado do Amazonas por meio do Decreto nº 24.195, de 29 de abril de 2004 (doc. 05), garantindo um crédito estímulo de 100% (cem por cento) com relação ao ICMS incidente sobre as vendas dos produtos fabricados pela Impugnante, nos quais foram aplicadas às matérias-primas importadas de pessoas vinculadas.

Segundo a lógica do benefício fiscal do Estado do Amazonas, o valor do crédito presumido neutraliza o efeito do débito de ICMS. Em outras palavras, não há de se falar no ICMS como integrante do preço dos produtos fabricados pela Impugnante nos quais as matérias-primas importadas foram incluídas.

Nesse contexto, ao calcular a receita líquida de venda dos produtos fabricados pela Impugnante, a fiscalização reduziu do preço o valor de ICMS incidente sobre tais operações, quando este imposto não é efetivamente devido pela Impugnante, contrariando, destarte, a própria lógica contida na própria redação da alínea "b" do inciso II do art. 18 da Lei nº 9430 e do inciso II do artigo 12 da IN 243 abaixo transcritos:

Em razão do benefício da ZFM, o ICMS não onerou os produtos da Impugnante, o que gerou, inclusive, uma diminuição no preço dos produtos no mercado, repassado aos clientes da Impugnante.

O processo foi encaminhado em diligência, conforme despacho de fls.724 a 726, tendo retornado com o Relatório Fiscal de fls. 729 a 735, do qual a contribuinte teve ciência e apresentou impugnação de fls. 828 a 886, na qual alega:

- Como será detalhado adiante, esse Relatório Fiscal da Infração é muito mais do que uma simples resposta a uma diligência requerida pela DRJ/RPO: resulta novo lançamento, efetuado com base em fundamentos e esclarecimentos até então desconhecidos pela Impugnante.

Esse fato traz decorrências lógicas: (i) a primeira delas é que o Relatório Fiscal da Infração confirma a precariedade da fiscalização originária e a nulidade do lançamento, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional ("CTN") e do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 ("Decreto 70.235"); e (ii) a segunda é que o "novo lançamento", por referir-se a suposto crédito tributário relativo ao período de 2010, está extinto pela decadência, nos termos do artigo 156, inciso V, do CTN.

- Nulidade do lançamento, em decorrência da ausência de motivação e de cerceamento do direito de defesa da Impugnante.

As expressões utilizadas pelo despacho da DRJ/RPO "anexe", "esclarece", "manifeste" direcionadas à Autoridade Fiscal deixam claro que essa decisão tenta "corrigir" o lançamento anterior, mediante convalidação dos insanáveis vícios de nulidade e omissões que maculam o lançamento. Isso, contudo, não é admitido pois não se pode convalidar ato nulo de pleno direito.

A propósito da nulidade do Auto de Infração, não é demais consignar que os seus vícios o enquadram perfeitamente no artigo 59, II, do Decreto 70.235.

É indubitável que se houvesse espaço para se ajustar o lançamento e incluir novos fatos e fundamentos jurídicos, a ordem regular do processo estaria prejudicada, invalidando a própria regra do artigo 146 do CTN, que impede a alteração do critério jurídico do lançamento. Admitir inovação desse tipo significa reconhecer que, antes dela, o Auto de Infração não continha a devida motivação e, logo, não era válido, visto que contrário às regras do artigo 10 do Decreto 70.235 acima mencionado.

É de se questionar, inclusive, a ordem dada por uma autoridade julgadora para a realização de um novo lançamento, para que não haja cerceamento do direito de defesa. Ora, como se sabe, o artigo 142 do CTN declara expressamente que a constituição do crédito tributário pelo lançamento é ato vinculado e privativo da autoridade administrativa.

Ademais, as regras do sistema jurídico pátrio prestigiam a segurança jurídica, impedindo que a autoridade apta a constituir o crédito tributário, de ofício e sem que incorra nas condutas listadas em lei, altere o lançamento. Este só poderá ser revisto e modificado nas situações previstas no artigo 149 do CTN, o que não se vislumbra no presente caso.

Ora, considerando que a descrição suficiente e completa dos fatos e da infração cometida é requisito essencial do Auto de Infração, nos termos do artigo 10, III do Decreto 70.235, cuja inexistência acarreta a nulidade do lançamento, tem-se que o esclarecimento *a posteriori* desses fatos e dos fundamentos do lançamento, os quais a Impugnante somente tomou conhecimento no Relatório de Infração Fiscal, representa novo auto de infração e não simples convalidação do lançamento anterior. Dessa forma, referido Relatório não se enquadra nas hipóteses do artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972.

A qualificação como novo lançamento pode também ser atestada em função dos esclarecimentos feitos pela Autoridade Fiscal no Relatório Fiscal da Infração acerca do ICMS incidente sobre as vendas da Impugnante, para fins de cálculo da receita líquida obtida com a venda dos produtos fabricados pela Impugnante.

- Permanência dos vícios dos quais já padeciam o auto de infração:

Quando solicitada a anexar os demonstrativos nos quais se baseou para efetuar o lançamento, a Autoridade Fiscal se limitou a responder que o lançamento fora baseado nos cálculos constantes do Demonstrativo de Cálculo, única planilha de cálculo entregue pela Autoridade Fiscal à Impugnante e apresentada somente durante a fiscalização. Novamente, deve ser ressaltado que não é possível inferir o critério jurídico que norteia os cálculos indicados em tal documento, além do fato de este não ter sido devidamente anexado ao Auto de Infração ou ao Relatório Fiscal da Infração.

Além disso, conforme também será adiante abordado em maior profundidade, a Autoridade Fiscal absteve-se de esclarecer a solicitação feita pela DRJ/RPO acerca da demonstração de como foi apurado o preço parâmetro nos casos em que um mesmo insumo importado foi aplicado na produção de mais de um produto.

Também vale dizer que a Autoridade Fiscal não se manifestou no Relatório da Infração Fiscal sobre o ponto levantado pela Impugnante a respeito da inclusão de valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do (preço praticado (preço CIF).

Dessa forma, caso seja entendido que o Relatório Fiscal da Infração representou auto de infração complementar, este também deve ser cancelado, pelo fato de que a Autoridade Fiscal, em sua segunda oportunidade de constituir o lançamento, absteve-se de abordar todas as questões suscitadas pela DRJ/RPO, sem sequer anexar planilha de cálculo com as fórmulas que fundamentaram a vultuosa quantia exigida no Auto de Infração.

- Mérito. Obrigatoriedade de a média do PRL ser calculada “produto a produto”.

Ao interpretar o conteúdo do Demonstrativo de Cálculos, notadamente, as informações contidas na página 01 em conjunto com a página 65, é possível verificar que existiriam dois preços parâmetros e dois ajustes distintos para idênticos produtos importados.

Isso porque, como se verifica dos trechos da planilha a seguir transcritos, o mesmo código da matéria prima aparece em várias linhas, resultando em distintos preços parâmetros e multiplicidade de ajustes para o mesmo bem importado. Ou seja, a D. Autoridade fiscal descumpriu regra básica constante do artigo 18 da Lei 9.430, que é a aplicação consistente do método por produto, dentre do ano calendário.

A Fiscalização, ao invés de calcular um preço parâmetro médio para o componente VT3771000000, considerando todos os produtos acabados em que tal componente é utilizado, optou por calcular vários preços parâmetros, com base no produto acabado (9RB00#50000, 9RB00#50100, 9RL00#50000, 9RL00#50100, 9RL00#50400, 9RR00#50000, 9RR00#50100, 9RR00#50200).

Em outras palavras, a Fiscalização, ao invés de calcular o preço parâmetro por produto importado, o fez por produto acabado. Ressalte-se que os produtos importados de vinculadas são sujeitos ao controle de preços de transferência e não os produtos acabados vendidos no Brasil.

Conforme disposto no artigo 6o da IN 243 (vigente à época dos fatos), para efeito de determinação do preço parâmetro, a Fiscalização deveria obter o valor médio ponderado.

Nesse mesmo sentido está o entendimento firmado pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) na recente Solução de Consulta nº 196, de 4 de julho de 2014.

Além disso, vale mencionar que as perguntas 016, 018 e 027 nas Pergunta e Respostas da DIPJ 2013, e outras nas DIPJ de anos anteriores, abordam a questão da media ser obrigatoriamente calculada "produto a produto".

● Impossibilidade da desconsideração dos métodos PIC e CPL:

A fiscalização desconsiderou, de forma genérica, os Métodos PIC e CPL, deixando de indicar no Auto de Infração o motivo para tanto ou ainda qual teria sido a irregularidade cometida pela Impugnante, aduzindo simplesmente que a Impugnante "deixou de atender aos requisitos exigidos do art. 8o e art. 13º da Instrução Normativa SRF nº 243, de 11/11/2002, para utilização dos respectivos métodos" (PRL 60, PRL 20, PIC e CPL).

Apenas no Relatório Fiscal da Infração, após a solicitação expressa pela DRJ/RPO, é que a Impugnante tomou conhecimento do motivo pelo qual a Autoridade Fiscal desconsiderou o PIC e o CPL.

A Autoridade Fiscal esclareceu que desconsiderou o método PIC pelo fato de a Impugnante ter adotado como parâmetro para o cálculo faturas e invoices referentes à aquisição das mesmas matérias primas por pessoa jurídica vinculada no exterior de terceiros. Em seu fundamento, a Autoridade Fiscal entendeu que a comparação com operações de pessoa jurídica vinculada com terceiros não vinculados infringe a norma disposta no artigo 8o da IN 243.

Aqui se percebe a total contradição da Autoridade Fiscal, pois esta afirma que o procedimento adotado pela Impugnante não seria respaldado pelo disposto no artigo 8º da IN 243, ao mesmo tempo em que reconhece que o preço parâmetro foi calculado pela Impugnante com base no valor que as empresas ligadas no exterior adquiriram essas matérias primas de outras empresas do exterior não ligadas, representando um evidente parâmetro de mercado (arm's length).

Ou seja, ao (contrário do afirmado pela Autoridade Fiscal no Relatório Fiscal da Infração, essa situação se encontra expressamente prevista no artigo 8o, parágrafo único, inciso III (transcrito no referido relatório).

Além disso, importante ressaltar que a Impugnante adquiriu no mercado interno, inclusive, produtos idênticos e similares aos importados de pessoas vinculadas, o que, a despeito de representar um evidente parâmetro de mercado (*arm's length*) para fins de comparação do preço parâmetro foi simplesmente desconsiderado pela Autoridade Fiscal.

Método CPL

Mais uma vez restou demonstrado que a Autoridade Fiscal tangenciou a qualificação da infração, isso porque, ainda que o Relatório Fiscal da Autuação tenha pouco mais conteúdo do que o Auto de Infração, este continuou sem esclarecer qual a ilegalidade cometida pela Impugnante, limitando-se a alegar ter havido afronta ao artigo 13 da IN 243 e que não foram entregues os documentos exigidos pela legislação.

A Lei é clara ao dispor que o cálculo de acordo com o método CPL deve considerar unicamente três componentes:

- (i) Custo médio de produção;
- (ii) Impostos e taxas cobrados no país de exportação; e
- (iii) Margem de lucro correspondente a 20%.

No entanto, embora a IN 243 estabeleça a composição do custo, a verdade é que a Lei 9.430 a própria IN 243 nada dispõem acerca dos documentos a serem utilizados para fins de comprovação dos custos de produção do exportador, ora localizado no exterior.

Diante da omissão legislativa, é imperioso considerar (o que não foi feito pela Autoridade Fiscal), que tanto a Lei 9.430, em seu artigo 213, quanto a IN 243, em seu artigo 294 (vigente à época dos fatos) e a atual IN 1.312/12, em seu artigo 435, fazem menção a elementos complementares de prova que poderão ser utilizados pelo contribuinte, tais como, (i) publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da Autoridade Fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações e (ii) pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

Nesse contexto, se a Autoridade Fiscal discordou do cálculo efetuado pela Impugnante segundo o método CPL, deveria aquela ter apresentado os motivos que justificam a sua desconsideração.

III.B.3 - Apuração do PRL 60: Incompatibilidade da fórmula prevista pela IN 243 com a Lei 9.430

Conforme esclarecido no Relatório Fiscal da Infração, a Autoridade Fiscal recalculou os preços parâmetros relativo aos componentes importados pela Impugnante. Isso porque, a Autoridade Fiscal adotou a sistemática da IN 243 para o cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL 60 em detrimento da sistemática da Lei 9.430, utilizada pela Impugnante.

A sistemática de cálculo pelo método PRL 60 prevista pela IN 243 é incompatível com a Lei nº 9.430. Tal incompatibilidade já foi reconhecida pelo E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e pela própria Receita Federal do Brasil ("RFB").

Algumas diferenças entre o conteúdo da Lei nº 9.430 e da IN 243 ensejam a apuração dos ajustes de preços de transferência apurados neste lançamento, a saber. Em nenhum momento o art. 18, II, item 1 da Lei nº 9.430 trata da participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço líquido de venda como fator para apuração da margem de lucro de 60%, como faz a IN 243.

Não bastasse isso, a IN 243 desconsidera solenemente algumas variáveis constantes da fórmula legal, notadamente o valor agregado no Brasil, na base de cálculo da margem de lucro.

Mas não é só. Em 03/04/2012, foi editada a Medida Provisória nº 563/2012, posteriormente, convertida na Lei nº 12.715/2012.

Da análise do art. 48 dessa Lei, que introduz mudanças ao art. 18 da Lei nº 9.430, nota-se que a margem aplicável à produção local, que antes era de 60%, foi substituída por uma margem de 20% (regra geral), com exceções para alguns setores, que possuem margens de 30% e 40%. A referida alteração de margens coincidiu com a introdução, em nível legal, da sistemática de cálculo antes prevista somente na IN 243.

A alteração legal evidencia a incompatibilidade da margem de 60% sobre o valor de revenda (ou de 150% de retomo sobre os custos) com a forma de cálculo contida IN 243, ou seja, a incompatibilidade da própria IN com a Lei nº 9.430.

III.B.6 - Os argumentos da Fazenda Nacional - o PRL 60 segundo a IN 243 é uma presunção absoluta de lucratividade aplicável a todos os contribuintes?

A Procuradoria da Fazenda Nacional ("PFN") tem sustentado que a forma de apuração do preço parâmetro estipulado pela IN 243 estaria de acordo com uma das interpretações possíveis da Lei nº 9.430. Assim, não haveria ilegalidade em seu teor, pois apenas a IN 243 explicita a racionalidade inserta no texto legal.

III.B. 7 - Problemas no cálculo do PRL 60 segundo a IN 243. Além de divergente daquele previsto na Lei 9.430, o cálculo do PRL 60 segundo a sistemática prevista pela IN 243 gera uma série de problemas e erros lógicos, o que já seria igualmente suficiente para afastar a sua aplicação.

III.B.7.1 - Ponto 1: IN 243 exige margem de lucro 150% sobre os custos não sujeitos ao controle de preços de transferência.

III.B.7.2 - Ponto 2: Para a sistemática da IN 243, é economicamente mais racional importar produto acabado do que produzir no Brasil

III.B.7.3 - Ponto 3: Erro lógico na sistemática da IN 243 - Teste do custo a partir do custo

III.B.8- Legalidade da conduta da Impugnante

III.B.9- Desconsideração do benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas

III.B.10 - Método PRL - A ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado (Preço CIF)

III.B.11 - A legítima aplicação do Método PRL 20 inclusive para os casos de produção local

III.B.12 - Os Tratados firmados pelo Brasil: a impossibilidade de limitação do princípio arm 'length pela lei interna - A existência de Tratado firmado entre o Brasil e a China, país do qual a Impugnante importa os produtos que foram objeto de ajuste

- Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício.

Ao referir-se ao "crédito tributário" o art. 161 do CTN não se refere à multa de ofício, mas apenas ao principal cobrado. Isso porque, se assim não fosse, não haveria necessidade do mesmo dispositivo ressaltar, logo em seguida, que a aplicação dos juros não causa prejuízo à imposição das penalidades cabíveis. Os juros moratórios cuja aplicação foi autorizada pelo lançamento limitam-se àqueles aplicados sobre o tributo. É o que determinam os artigos 6o, §2º e 28 da Lei 9.430, únicos dispositivos legais constantes da capitulação legal do lançamento que tratam da aplicação dos juros de mora.

E, ainda que assim não fosse, tendo sido aplicada a Taxa SELIC, depreende-se da leitura do artigo 61 da Lei 9.430 - que estabeleceu sua aplicação como juros moratórios - que a referida taxa se aplica apenas sobre os tributos não pagos no vencimento. Logo, não há sequer como pretender aplicar a norma constante do artigo 161, §1º do Código Tributário Nacional, para que incidam juros de 1% sobre a multa de ofício lançada.

- Por fim, requer que todas as intimações relativas ao presente processo administrativo sejam feitas aos cuidados de FERNANDO TONANNI, com escritório à Av. Brigadeiro Faria Lima, nº 3.144, Ilo andar, 01451-000, São

Paulo, SP. enviando de tudo cópia à Impugnante no endereço constante dos autos.

O r. Acórdão restou então assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO PRL. CRÉDITO ESTÍMULO DO ICMS.

O benefício fiscal de crédito estímulo do ICMS não modifica o resultado operacional da pessoa jurídica beneficiada, considerando-se, na determinação do preço líquido de venda do bem, o valor do ICMS correspondente à alíquota normal do imposto.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. CÁLCULO DA MÉDIA PONDERADA NO MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL).

A média aritmética ponderada prevista na legislação de preço de transferência para o método PRL deve ser calculada produto a produto.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. DESPESAS COM FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

O valor de frete e seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação devem ser incluídos na apuração dos preços praticados, assim como dos preços parâmetros, segundo o método PRL.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista no artigo 61, § 3º, da Lei 9.430, de 1996.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

ATO NORMATIVO. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. VEDAÇÃO.

É vedado ao julgador administrativo afastar a aplicação de entendimento da administração tributária expresso em ato normativo, com fundamento em sua suposta ilegalidade ou inconstitucionalidade.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Recorrente apresenta então o presente Recurso Voluntário em que alega:

- (i) preliminarmente o cerceamento do direito de defesa e nulidades materiais do auto de infração, pois:

...a fundamentação do Auto de Infração se mostrou extremamente precária e defeituosa, o que impossibilitou o exercício do seu amplo

direito de defesa. Além disso, o lançamento não se revestia da certeza e liquidez necessárias para a constituição do crédito tributário nos termos do artigo 142 do CTN, revelando-se, só por essa razão, a necessidade do cancelamento da autuação.

24. Isso porque, não se identificava um parágrafo sequer dedicado ao apontamento ou descrição de eventual ilicitude praticada pela Recorrente, haja vista que o sucinto texto do Auto de Infração simplesmente: (a) descrevia a data de intimação e da entrega de documentos; (b) alegava que a Recorrente não teria realizado o cálculo dos métodos PIC e CPL em observância dos artigos 8º e 13 da IN 243; e (c) informava o valor do ajuste e do tributo complementar a ser recolhido.

(...)

28. Ocorre que, segundo dispõe o artigo 10, inciso IV, do Decreto 70.235, é obrigação da autoridade lançadora indicar a disposição legal infringida no Auto de Infração. Ora, como a autoridade lançadora desconsiderou os cálculos de ajustes de preço de transferência da Recorrente sob o argumento de que não estariam em consonância com as disposições da IN 243, é evidente que a autoridade lançadora entendeu que as disposições legais infringidas eram artigos da própria IN 243, e não os dispositivos listados acima.

29. Além dessa manifesta nulidade referente ao enquadramento legal incorreto constante no Auto de Infração, é importante ressaltar que os ajustes que deram base ao lançamento estavam tão somente suportados em “Demonstrativo de Cálculo” que sequer era parte do Auto de Infração.

(...)

Diante do exposto, para que não haja cerceamento do direito de defesa, torna-se necessário o retorno do presente processo à DRF de origem para que o autuante, ou outro servidor para tal designado, tome as seguintes providências:

- 1) Anexe ao processo os demonstrativos nos quais se baseou para fazer o lançamento e junte os demais documentos necessários à determinação da matéria tributável.
- 2) Esclareça e demonstre como foi apurado o preço parâmetro nos casos em que um mesmo insumo importado foi aplicado na produção de mais de um produto;
- 3) Intime a Recorrente a comprovar que, no ano-calendário de 2010, ainda possuía o benefício de crédito estímulo de ICMS para “Câmera de vídeo de imagens fixas” e cumpriu todas as exigências fixadas na legislação estadual para a sua fruição.
- 4) Se manifeste a respeito das alegações da contribuinte (descritas nos itens acima), fazendo relatório circunstanciado.

5) Dê ciência à Recorrente do relatório e dos documentos e demonstrativos anexados ao processo, reabrindo-lhe o prazo para impugnar. (grifos da Recorrente)

35. As expressões utilizadas pelo despacho da DRJ “anexe”, “esclarece”, “manifeste” direcionadas à autoridade lançadora deixam claro que essa decisão busca “corrigir” o lançamento anterior, mediante convalidação dos insanáveis vícios de nulidades materiais e omissões que maculam o lançamento. Isso, contudo, não é admitido pois não se pode convalidar ato nulo de pleno direito.

(ii) A impossibilidade de alteração do critério jurídico;

(iii) Decadência direito de constituir créditos tributários referentes ao ano-calendário de 2010/;

60. Considerando que a descrição suficiente e completa dos fatos e da infração cometida é requisito essencial do Auto de Infração, nos termos do artigo 10, III do Decreto 70.235, cuja inexistência acarreta a nulidade do lançamento, tem-se que o esclarecimento a posteriori desses fatos e dos fundamentos do lançamento, os quais a Recorrente somente tomou conhecimento no Relatório Fiscal, representa novo auto de infração e não simples convalidação do lançamento anterior. Dessa forma, referido relatório não se enquadra nas hipóteses do artigo 18 supra.

64. A Câmara Superior desse E. CARF (“CSRF”) já se manifestou, em diversas oportunidades, no sentido de que a realização de nova diligência para se apurar a matéria tributável significa que a obrigação tributária não estava definida e que, portanto, não há que se falar em lançamento substitutivo, mas, sim, em novo lançamento. Veja-se, a título ilustrativo, as seguintes decisões

(iv) Permanência dos vícios do auto de infração ante o não cumprimento de todos os requerimentos realizados pela DRJ, em sede de julgamento que determinou a baixada do caso em diligência.

No mérito sustenta:

(i) Desconsideração do benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas;

85. No ano-calendário 2010, a Recorrente era beneficiária desse crédito estímulo, nos termos do Decreto Estadual nº 24.195/20046, na qualidade de indústria instalada no Estado do Amazonas. Tal benefício garantia um crédito estímulo de 100% (cem por cento) em relação ao ICMS incidente sobre as vendas dos produtos fabricados pela Recorrente, nos quais foram aplicadas às matérias-primas importadas de pessoas vinculadas.

87. Como demonstrado pela Recorrente, a despeito de esse benefício fiscal estar em vigência durante o período fiscalizado, a autoridade lançadora, ao calcular a receita líquida de venda dos produtos fabricados pela Recorrente, reduziu do preço o valor de ICMS incidente sobre tais operações, quando este imposto não é

efetivamente devido pela Recorrente, contrariando, destarte, a própria lógica contida na redação da alínea “b” do inciso II do artigo 18 da Lei 9.430 e do inciso II do artigo 12 da IN 243 abaixo transcritos:

Relatório Fiscal e pela decisão da DRJ, alegações essas que prescindiram da verificação dos efeitos da dedução do ICMS no cálculo da receita líquida de venda dos produtos e simplesmente optaram por adotar uma interpretação restritiva da legislação, extrai-se da IN 243 que a própria RFB esclareceu que os impostos e contribuições que devem ser descontados da apuração do preço parâmetro com base no método PRL são aqueles que integram o preço do produto revendido, o que não ocorreu nos produtos revendidos pela Recorrente.

(...)

97. Segundo o raciocínio da decisão da DRJ, o valor do ICMS deve ser considerado no cálculo do preço parâmetro da Recorrente, pelo simples fato de que na sistemática do benefício do crédito estímulo há incidência do ICMS, seguida de sua devolução do imposto apurado nas operações realizadas no período. Argumenta ainda que não há impacto do benefício do crédito estímulo do ICMS na receita operacional da Recorrente e que a exclusão do ICMS do cálculo do preço parâmetro representaria uma interpretação extensiva da norma pela Recorrente.

(...)

100. É importante ressaltar que a finalidade da norma não é considerar os impostos e contribuições cujo fato gerador é a venda, a saída, das mercadorias, mas sim aqueles efetivamente incorridos pelo contribuinte. Caso contrário, o preço parâmetro não refletiria a realidade da operação do contribuinte!

(ii) A obrigatoriedade de a média do PRL ser calculada “produto a produto”

114. Em outras palavras, ao invés de calcular o preço parâmetro por produto importado, a autoridade lançadora o fez por produto acabado. Ressalte-se que os produtos importados de vinculadas são sujeitos ao controle de preços de transferência e não os produtos acabados vendidos no Brasil.

115. Conforme disposto no artigo 6º da IN 243, para efeito de determinação do preço parâmetro, a fiscalização deveria obter o valor médio ponderado. Vejamos:

Art. 6º - Para efeito de determinação do preço parâmetro com base nos métodos de que tratam os arts. 8º e 12, preliminarmente à comparação, os preços apurados serão multiplicados pelas quantidades relativas à respectiva operação e os resultados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o valor médio ponderado do preço a ser comparado com aquele registrado em custos, computado em conta de resultado, pela empresa. Parágrafo único. Para efeito de

comparação, o preço médio ponderado dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, será apurado considerando-se as quantidades e valores correspondentes a todas as operações de compra praticadas durante o período de apuração sob exame.

116. Da análise artigo 6º acima transcrito, bem como do artigo 18 da Lei 9.430, a melhor exegese desses dispositivos, sobretudo à luz das regras dos preços de transferência, determina que a média aritmética ponderada para o método PRL deve ser calculada “produto a produto”, considerando todos os produtos acabados em que determinado componente é utilizado. Assim, não é possível que produtos idênticos importados, como por exemplo o componente VT3771000000, tenham diferentes preços parâmetros, bem como valores distintos a título de ajustes, como pretendido pela autoridade lançadora no Auto de Infração.

117. Nesse mesmo sentido está o entendimento firmado pela Coordenação Geral de Tributação (COSIT) na Solução de Consulta nº 196/2014, cujo entendimento é vinculante a toda Administração Tributária Federal

(iii) Impossibilidade da desconsideração dos métodos PIC e CPL

125. Como se sabe, o artigo 18, §4º da Lei 9.430 determina que, na hipótese de utilização de mais de um dos métodos disponíveis para o controle nas importações, será considerado dedutível o maior valor encontrado, regra reproduzida no artigo 4º, §2º da IN 243, in verbis:

§2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

126. Não obstante tal previsão, a autoridade lançadora desconsiderou, de forma genérica, o PIC e o CPL, deixando de indicar o motivo para tanto ou ainda qual teria sido a irregularidade cometida pela Recorrente, aduzindo simplesmente que a Recorrente “deixou de atender aos requisitos exigidos do art. 8º e art. 13º da Instrução Normativa SRF nº 243, de 11/11/2002, para utilização dos respectivos métodos” (PRL 60, PRL 20, PIC e CPL).

(...)

130. Aqui se percebe a total contradição, pois a autoridade lançadora afirma que o procedimento adotado pela Recorrente não seria respaldado pelo disposto no artigo 8º da IN 243, ao mesmo tempo em que reconhece que o preço parâmetro foi calculado pela Recorrente com base no valor que as empresas ligadas no exterior adquiriram essas matérias primas de outras empresas do exterior não ligadas, representando um evidente parâmetro de mercado (arm's length). Essa contradição, contudo, foi ignorada pela decisão da DRJ.

131. Ora, ao contrário do afirmado pela autoridade lançadora no Relatório Fiscal, essa situação se encontra expressamente prevista no artigo 8º, parágrafo único, inciso III (transcrito no referido relatório), in verbis:

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.

132. Além disso, importante ressaltar que a Recorrente adquiriu no mercado interno, inclusive, produtos idênticos e similares aos importados de pessoas vinculadas, o que, a despeito de representar um evidente parâmetro de mercado para fins de comparação do preço parâmetro foi simplesmente desconsiderado pela autoridade lançadora.

(...)

143. Mais uma vez restou demonstrado que a autoridade lançadora tangenciou a qualificação da infração, isso porque, ainda que o Relatório Fiscal tenha pouco mais conteúdo do que o Auto de Infração, este continuou sem esclarecer qual a ilegalidade cometida pela Recorrente, limitando-se a alegar ter havido afronta ao artigo 13 da IN 243 e que não foram entregues os documentos exigidos pela legislação.

144. Ao contrário do afirmado pela decisão da DRJ à fl. 23 que alega a ausência de documentos válidos que possam corroborar os cálculos feitos segundo o PIC e o CPL, deve ser ressaltado que, no curso da ação fiscal, a Recorrente forneceu planilhas e faturas comerciais (fls. 484-719 do PAF) que suportam a opção por esses métodos, atendendo plenamente o disposto na IN 243, sendo completamente descabidas as afirmações nesse sentido.

145. Ou seja, caberia à autoridade lançadora e a decisão da DRJ apontarem quais documentos ou informações específicas que consideram pendentes e que ensejaram a desqualificação dos ajustes com base no CPL, fato que continua sem ser esclarecido até o presente momento.

(...)

150. A legislação é clara ao dispor que o cálculo de acordo com o método CPL deve considerar unicamente três componentes: (i) custo médio de produção; (ii) impostos e taxas cobrados no país de exportação; e (iii) margem de lucro correspondente a 20%. No entanto, embora a IN 243 estabeleça a composição do custo, a verdade é que a Lei 9.430 e a própria IN 243 nada dispõem acerca

dos documentos a serem utilizados para fins de comprovação dos custos de produção do exportador, ora localizado no exterior.

151. Se a autoridade lançadora discordou do cálculo efetuado pela Recorrente segundo o CPL, deveria aquela ter apresentado os motivos que justificam a sua desconsideração. Ou seja, a autoridade lançadora não está autorizada, sem a apresentação de tais motivos, simplesmente desconsiderar os métodos utilizados pela Recorrente e propor um ajuste com base em outro método (PRL 60 calculado de acordo com a IN 243, o qual, conforme adiante demonstrado, é incompatível com a Lei 9.430), apresentando um ajuste muito maior no lucro real da Recorrente.

- (iv) Ilegalidade da IN 243/02
- (v) Aplicação da PRL 20% inclusive para os casos de produção local
- (vi) Impossibilidade de as regras de preço de transferência serem aplicadas ante a existência de tratado internacional para evitar a dupla tributação com a China
- (vii) A ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado (Preço CIF)
- (viii) A ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício

É o Relatório.

Voto Vencido

1. ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e assinado por procuradores habilitados.

2. PRELIMINARES:

2.1 VÍCIO DE EXISTÊNCIA E FALTA DE MOTIVAÇÃO NO TVF:

A parte autora alega que no auto de infração *não se identificava um parágrafo sequer dedicado ao apontamento ou descrição de eventual ilicitude praticada pela Recorrente, haja vista que o sucinto texto do Auto de Infração simplesmente: (a) descrevia a data de intimação e da entrega de documentos; (b) alegava que a Recorrente não teria realizado o cálculo dos métodos PIC e CPL em observância dos artigos 8º e 13 da IN 243; e (c) informava o valor do ajuste e do tributo complementar a ser recolhido.*

A ausência de determinação da matéria tributável e motivação no TVF foi confirmada quando do primeiro julgamento da DRJ que baixou o feito em diligência para:

Diante do exposto, para que não haja cerceamento do direito de defesa, torna-se necessário o retorno do presente processo à DRF de origem para que o autuante, ou outro servidor para tal designado, tome as seguintes providências:

1) Anexe ao processo os demonstrativos nos quais se baseou para fazer o lançamento e junte os demais documentos necessários à determinação da matéria tributável.

2) Esclareça e demonstre como foi apurado o preço parâmetro nos casos em que um mesmo insumo importado foi aplicado na produção de mais de um produto;

3) Intime a Recorrente a comprovar que, no ano-calendário de 2010, ainda possuía o benefício de crédito estímulo de ICMS para “Câmera de vídeo de imagens fixas” e cumpriu todas as exigências fixadas na legislação estadual para a sua fruição.

4) Se manifeste a respeito das alegações da contribuinte (descritas nos itens acima), fazendo relatório circunstanciado.

5) Dê ciência à Recorrente do relatório e dos documentos e demonstrativos anexados ao processo, reabrindo-lhe o prazo para impugnar. (grifos da Recorrente)

Após retorno da diligência, a DRJ decidiu que:

Cabe destacar que a possibilidade de ter havido cerceamento ao direito de defesa deve ser analisada in concreto, ou seja, se os atos e fatos ocorridos, efetivamente, prejudicaram o direito à ampla defesa da contribuinte.

Não se vislumbra, no caso, qualquer limitação à possibilidade de defesa da autuada, desde que, efetivamente, ela teve acesso a todas as informações constantes dos autos, inclusive, antes do lançamento, ela teve ciência do "Demonstrativo de Cálculo Método Preço de Revenda Menos lucro com Margem de 60%" e foi intimada a apresentar esclarecimentos e provas a respeito das divergências apuradas pelo fisco.

Não há que cogitar-se aqui da aplicação da máxima de que "não há nulidade sem prejuízo" na medida em que o vício que macula o TVF não se apresenta no âmbito de sua validade e/ou eficácia, mas da própria acomete sua própria existência/constituição do crédito tributário, nos termos do que prescreve a legislação tributária federal vejamos:

O art.9, do Decreto n.70.235/1972 prescreve que a constituição do crédito tributário através do ato do lançamento tributário deve "estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito." (grifo nosso).

A autoridade fiscal empreendeu a lavratura do TVF de modo extremamente sucinto deixando de acostar documentos imprescindíveis para demonstração da imputação de (in)observância das regras de preço de transferência pelo contribuinte; matéria que necessariamente demanda uma instrução probatória mínima, tanto que a DRJ reconhecendo a precariedade do auto determinou que a autoridade fiscal juntasse aos autos "os demonstrativos nos quais se baseou para fazer o lançamento e junte os demais documentos necessários à determinação da matéria tributável."

A determinação da DRJ denuncia a "falta de motivação" do lançamento tributário realizado. Antes mesmo de analisar a validade do ato do lançamento tributário constata-se ausência de documentos imprescindíveis para a própria determinação da matéria tributável.

A compreensão exata da natureza e finalidade do ato do lançamento tributário não conduz a conclusão outra que não a constatação de vício formal. O lançamento tributário, nos termos do art.142, é ato administrativo privativo da Administração Tributária que tem por finalidade primeira "determinar a matéria tributável., vejamos:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A falta de preenchimento de qualquer destes elementos ou a presença de equívoco substancial, relacionado à realidade dos fatos ou ao seu respectivo regramento legal, configura *erro material*, acarretando nulidade do lançamento de ofício, não podendo ser sanado ou convalidado no curso do processo administrativo, devendo à Administração Tributária proceder à lavratura de nova autuação e, jamais, a conversão em diligência quando do julgamento da impugnação.

A própria DRJ reconheceu que o TVF carecia de elementos para "determinação da matéria tributável". Todo ato administrativo é integrado pelos elementos da competência, forma, objeto, finalidade e motivação. Muito embora realizado por autoridade plenamente competente na forma da lei carece de finalidade na medida em que não trouxe

elementos necessários para determinação da matéria tributável, sem prejuízo da falta de motivação necessária.

A DRJ operou em equívoco ao determinar a realização de diligência, sendo que estava diante de um flagrante vício formal de existência do ato que conduz inevitavelmente a medida de cancelamento do lançamento para que realizado outro observando o prescrito em lei. Senão outro é o entendimento de Marcus Vinícius Neder:

"O art.9 do PAF, ao estabelecer que o auto de infração e a notificação do lançamento devem estar instruídos com todos os elementos de prova indispensáveis a comprovação do ilícito, explicita a necessidade de demonstração dos pressupostos com base nos quais o ato foi emanado. Deste modo, a lei define o momento processual adequado para a apresentação das provas coletadas no curso da ação fiscal. Não cabe à autoridade fiscal, após a interposição da impugnação pelo contribuinte, suprir deficiências probatórias do lançamento com a apresentação de novos elementos." (grifo nosso)

Foi justamente o que ocorreu no presente caso ora em julgamento: quando da impugnação do contribuinte ante a precariedade do TVF lavrado a DRJ, ao invés de julgar pelo cancelamento do lançamento para que outro viesse a ser realizado, converteu o julgamento em diligência a fim de suprir elemento imprescindível que deveria constar do lançamento.

Não bastasse a ausência do elemento da finalidade do lançamento tributário que deixou de realizar a determinação da matéria tributável, em descompasso com os arts. 142 (CTN) e 9 do PAF tem-se que padece, também, do vício de falta de motivação.

O art. 10 do Decreto-Lei 70.235/72 prescreve que "o auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta e conterá obrigatoriamente: (...) a descrição dos fatos(III) e a disposição legal infringida (IV)" que integram o elemento da motivação do lançamento.

A ausência de motivação do lançamento é explicitada na determinação da DRJ à autoridade fiscal para que explicitasse os motivos pelos quais a contribuinte deixara de apurar o preço parâmetro no método PRL em desacordo com a IN 243. A lavratura do auto de infração em matéria de tal complexidade jamais poderia resumir em "inobservância das regras da IN 243" conforme lavrado pela autoridade fiscal tanto que determinado pela DRJ que a autoridade fiscal:

(...) 2) Esclareça e demonstre como foi apurado o preço parâmetro nos casos em que um mesmo insumo importado foi aplicado na produção de mais de um produto;

3) Intime a Recorrente a comprovar que, no ano-calendário de 2010, ainda possuía o benefício de crédito estímulo de ICMS para "Câmera de vídeo de imagens fixas" e cumpriu todas as exigências fixadas na legislação estadual para a sua fruição."

Ora a demonstração de como apurado o preço parâmetro pela autoridade fiscal é pressuposto para imputação do ilícito de inobservância da IN 243, logo, a autuação não se sustenta. Como admitir a inobservância da IN 243 se a autoridade fiscal não demonstra de modo elementar o modo de apuração do preço parâmetro.

Cristalina, assim, a ausência de explicitação dos motivos que culminaram a autuação que evidentemente padece de falta de motivação decorrente da falta de compreensão pela autoridade fiscal da legislação de preço de transferência aplicável que determina o modo de apuração do preço parâmetro.

O art.18, II, “b” da Lei 9.430/96 prevê que o modo de cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL deveria partir do preço bruto de revenda e dele diminuir (i) os descontos incondicionais concedidos, (ii) os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, (iii) as comissões e corretagens pagas e (iv) a margem de lucro de 20% ou 60%, conforme o caso, o que pode ser resumido no seguinte quadro:

$PRL = A - (B + C + D + ((A - B) \times 20\%))$
A: média aritmética de preços de revenda de bens e serviços a empresas não vinculadas
B: descontos incondicionais concedidos e demonstrados em NF
C: impostos e contribuições incidentes sobre as vendas
D: comissões e corretagens pagas

A autoridade fiscal se desincumbiria do seu mister funcional se meramente indicasse tal fórmula legal e demonstrasse o modo de apuração nos casos em que um mesmo insumo importado foi aplicado na produção de mais de um produto; o que corresponderia a motivação do TVF.

A propósito do vício da falta de motivação no lançamento tributário Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez Lopes lecionam que "não é vício formal na descrição, mas no próprio conteúdo do ato. Não adianta a repetição do lançamento pela autoridade com a finalidade de aproveitamento do ato anterior pela sua convalidação, pois remanesce na nova norma individual e concreta introduzida a mesma anomalia. A correção só poderá ser empreendida por meio da invalidação do lançamento original e a formalização de nova exigência fiscal."(2010:210)

Senão outro é o entendimento deste E. CARF:

“AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO E DESCRIÇÃO DOS FATOS GERADORES. IMPROCEDÊNCIA. VÍCIO MATERIAL, NÃO FORMAL.

A falta de indicação suficiente dos fatos que motivaram o lançamento da origem do crédito tributário **fulmina o lançamento por vício material.**”

(CARF, Acórdão nº 9202-003.285, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 2ª Turma, Relator Gustavo Lian Haddad, julgado em 29.08.2014) (Grifou-se)

“PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO IRREGULARIDADE NA LAVRATURA DO AIOP – INOVAÇÃO SUBSTANCIAL DE CONTEÚDO EM RELATÓRIO FISCAL COMPLEMENTAR. RISCO DE SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA DE JULGAMENTO – VÍCIO MATERIAL NO LANÇAMENTO ORIGINAL.

Tendo o fiscal autuante **não demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportam o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, há que se falar em nulidade material do lançamento.**”

(CARF, Acórdão nº 2403-002.990, 2ª Seção, 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Relator Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, julgado em 06.04.2015) (Grifou-se)

Do até aqui exposto vislumbro que o TVF padece simultaneamente de vício formal (art.9, PAF) e vício material ante a ausência de motivação que conduzem inevitavelmente ao cancelamento e/ou anulação do auto de infração lavrado.

Porventura, excepcionalmente, entenda-se que tais vícios de existência/constituição do crédito tributário são aptos de serem sanados com a diligência fiscal determinada pela DRJ e "nova impugnação" a suprir qualquer prejuízo do direito de defesa do contribuinte passo a análise das demais questões preliminares trazidas pelo recorrente.

2.2. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

Sustenta a recorrente em RV que na resposta da autoridade fiscal à diligência determinada pela DRJ houve a alteração do critério jurídico em descompasso ao previsto no art.146, do CTN.

Muito embora permaneça fiel a posição inicial assumida pelo cancelamento do lançamento ante ao vício de existência/constituição tenho para mim que não há que se falar em alteração do critério; o que será melhor enfrentado no mérito.

Por essa razão, afasto a preliminar suscitada.

2.3 DECADÊNCIA

A questão da decadência suscitada resta prejudicada ante a manutenção do lançamento inicial.

2.4 PERMANÊNCIA DOS VÍCIOS

Segundo a Recorrente, a autoridade fiscal deixou de cumprir 2 das 5 exigências requeridas pela DRJ quando baixou o julgamento em diligência:

- 1) Anexe ao processo os demonstrativos nos quais se baseou para fazer o lançamento e junte os demais documentos necessários à determinação da matéria tributável.
- 2) Esclareça e demonstre como foi apurado o preço parâmetro nos casos em que um mesmo insumo importado foi aplicado na produção de mais de um produto;

No que decidiu a DRJ que:

Contrariando essa alegação e nos termos da SC nº 196/2014 citada na impugnação, a metodologia fixada pela citada Lei para o cálculo do PRL é no sentido de apurar a média ponderada de preço de venda individualmente em relação à cada tipo de produto vendido.

Assim, para o produto indicado pela contribuinte está correto o cálculo efetuado pela fiscalização, pois para um mesmo insumo importado foram obtidos diferentes produtos com diferentes valores de venda.

Portanto, não se sustenta o argumento de que a DRJ deixou de analisar o tema em espécie.

3. NO MÉRITO:

3.1 DO BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS

Decidiu a DRJ que:

O preço parâmetro determinado de acordo com o Método PRL é obtido a partir da média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos, dentre outros valores, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, dos quais faz parte o ICMS.

Observa-se que o incentivo fiscal do crédito estímulo do ICMS, é concedido aplicando-se um percentual sobre o saldo devedor do ICMS em cada período de apuração. O Crédito estímulo é uma devolução do imposto apurado normalmente pela diferença entre os débitos e créditos decorrentes das operações realizadas no período. O crédito estímulo representa um percentual do saldo devedor apurado. Operacionalmente, em cada mês de apuração, o contribuinte incentivado recolhe apenas a diferença entre o saldo devedor e o valor do crédito estímulo.

Tem-se, assim, que o ICMS incide sobre os produtos vendidos e a contribuinte beneficiária somente obtém uma devolução desse imposto apurado (correspondente a um percentual sobre o saldo devedor do ICMS) nas operações realizadas no período, não se alterando, com esse benefício, a receita operacional da empresa.

Portanto, referido benefício não tem nenhuma repercussão na apuração dos preços de transferência, que se prestam a outra finalidade, ou seja, a de verificar se os preços pelos quais a contribuinte importou (como no caso em tela) ou exportou produtos de/para empresas a ela vinculadas divergem do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas.

Como é sabido, a regra de preço de transferência é norma antielisiva que objetiva impedir que os contribuintes transfiram lucros de uma jurisdição com maior pressão para uma com menor pressão fiscal ou sem tributação, garantindo-se que se está praticando transações a preço de mercado.

Nessa linha de raciocínio, na medida em que a recorrente transfere para o consumidor final, através da diminuição do preço praticado, o benefício econômico derivado de um benefício fiscal, quer me parecer que há impacto direto na receita líquida, devendo ser considerado, pois, para apuração do preço-parâmetro. A solução seria diversa, entretanto, caso o contribuinte utilizasse o benefício para aumentar sua margem de lucro, não repassando a diminuição no custo para o consumidor final.

Então, se é verdade o que afirma a Recorrente de que *a comercialização de seus produtos não é onerada pelo ICMS, de modo que o benefício fiscal é refletido no preço dos produtos, tornando-os mais baratos*, a realidade não pode ser desconsiderada pela fiscalização, aumentando artificialmente o ajuste de preço de transferência.

Como bem apontado pelo contribuinte, a finalidade da norma não é considerar os impostos e contribuições cujo fato gerador é a venda, a saída, das mercadorias, mas sim aqueles efetivamente incorridos pelo contribuinte. Caso contrário, o preço parâmetro não refletiria a realidade da operação do contribuinte!

Ainda que o art.18, II, b, da Lei n.9.430 se refira à tributos "incidentes" sobre as vendas é cristalino que tratando-se de norma que tem por propósito alcançar preço parâmetro refere-se, na realidade, aqueles tributos cobrados independentemente de tomar em conta o conceito fenômeno da incidência tributária que recebe todo um tratamento teórico-normativo.

O legislador ao se referir a "tributos incidentes" não se fez preocupado com o termo técnico do fenômeno da incidência tributária apenas pretendia se referir que deve ser considerado no alcance do cômputo do preço parâmetro os tributos efetivamente cobrados sobre as vendas.

Incorre em grave equívoco a DRJ ao invocar o art.111, do CTN, como norma a conduzir a interpretação literal do prescrito na legislação de preços de transferência que não possui qualquer caráter de exclusão do crédito tributário, ao contrário trata-se de norma antielisiva com vistas a alcançar preço parâmetro mais próximo da realidade de mercado.

A realidade de mercado indica-nos que as sociedades empresárias que operam no âmbito da ZFM são beneficiárias de um *basket* de incentivos fiscais federais (Suframa) e estaduais (ICMS) que tem aplicação, sobretudo, em suas operações de comércio exterior.

Nessa perspectiva, não é cabível se reduzir do preço de revenda valor de ICMS alíquota de 12%, quando ele não é efetivamente devido e pago sob tal alíquota. Isso contraria a lógica contida na lei.

A própria IN 243/02, ao regular o previsto no art.18, II, "b" da Lei 9.430/96, indica expressamente que subtrai-se da média aritmética dos produtos os tributos sobre as vendas efetivamente cobrados:

“§ 7º. Para efeito deste artigo, serão considerados como:

(...) II – impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS...(grifo nosso)

Senão outro é o entendimento deste E. CARF, vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ Exercício: 2003
IRPJ. CSLL. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO
PRL. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO
DE MERCADORIAS A EMPRESAS COLIGADAS. LEI Nº. 9.430/96.
INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº. 243/2002.
INCOMPATIBILIDADE. INEXISTÊNCIA 1 -

A Lei nº. 9.430/96 estabelece que a margem de lucro será de “sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção”, enquanto que a IN 243/2002 estabelece

que a margem de lucro será de 60% da parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados. 2 A Instrução Normativa SRF nº. 243/2002 não inova o ordenamento jurídico, estabelecendo critérios de fixação do custo de aquisição de bens importados a empresas coligadas em conformidade com as disposições inscritas na Lei nº. 9.430/96.

3. A consideração do montante do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) a ser deduzido da operação deve ser feita com observância do benefício fiscal concedido pelo Estado do Amazonas.
(Grifo nosso)

Recurso voluntário parcialmente provido. Recurso de ofício desprovido.

(Acórdão n.º 1103000.672, Relator Cons. Hugo Correia Sotero)

Assim entendo que o preço-parâmetro deve ser recalculado considerando o benefício fiscal do ICMS concedido pelo Estado do Amazonas.

3.2 Impossibilidade da desconsideração dos métodos PIC e CPL

A fiscalização pontuou no relatório fiscal quanto ao PIC que:

Esclarecemos que na aplicação do preço parâmetro, com base no método PIC, o contribuinte realizou compras de matérias primas de empresas ligadas no exterior, com as respectivas faturas e as invoices. **Essas mesmas empresas ligadas do exterior adquiriram essas matérias primas de outras empresas do exterior não ligadas, com as respectivas faturas e invoice dessas aquisições, cujo valor serviu de parâmetro na adoção do PIC, calculado pelo contribuinte.** Como a situação descrita acima não tem respaldo legal, segundo artigo 8º, parágrafo único, inciso I, II e III da Instrução Normativa nº 243, de 11/11/2002, tal método foi desprezado e essa fiscalização elaborou novo cálculo para apuração do preço parâmetro através do método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL produção) com margem de Lucro de 60% (sessenta por cento), tendo por base os dados extraídos das planilhas entregues pelo contribuinte

No que tange ao CPL o relatório fiscal apontou:

Quanto à adoção do preço parâmetro, com base no método CPL, a legislação exige documentos hábeis para a comprovação dos custos de produção dos bens e serviços importados, fornecidos pela empresa vinculada, domiciliada no exterior, quais sejam: faturas comerciais de aquisição das matérias primas e outros bens e serviços utilizados na produção, planilha de rateio do custo de mão de obra e cópias de folhas de pagamentos, comprovantes de custo com locação, manutenção e reparo dos equipamentos aplicados na produção,

demonstrativos dos percentuais e dos encargos de depreciação, amortização Ou exaustão utilizados e das quebras e perdas alocadas, conforme disposto no parágrafo 4º do art. 13 da IN 243, de 11/11/2002. Devendo ainda apresentar cópia da declaração do imposto de renda entregue ao fisco do país, equivalente à DIPJ do Brasil. Elucidamos que qualquer documento de procedência estrangeira, para produzir efeitos legais no País e para valer contra terceiros e em repartição da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios ou em qualquer instância, juízo ou tribunal, deve ser verificado em vernáculo. Além disso, deve ser legalizado em seu país de origem, ou seja, consularizado e registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, conforme disposto no artigo 224 da Lei nº 10.406/2002, artigo 126 e 148 da Lei nº 5869/73 e Lei 6.015/73. Assim, como o contribuinte deixou de atender à exigência acima, o método CPL adotado pela empresa foi desconsiderado e esta fiscalização elaborou novo cálculo para apuração do preço parâmetro através do método Preço de Revenda menos Lucro (PRL produção) com margem de 60% (sessenta por cento), tendo por base os dados extraídos das planilhas entregues pelo contribuinte.

Em relação a desconsideração dos métodos a DRJ se limita a afirmar que *com relação à desconsideração pela fiscalização dos métodos PIC e CPL, verifica-se que a contribuinte se limita a questionar o procedimento adotado pelo fisco, mas não anexa ao processo qualquer documento válido que possa corroborar os cálculos feitos na apuração do preço parâmetro por aqueles métodos.*

Em relação ao PIC, percebam, senhores Conselheiros que os *invoices* utilizados como parâmetro para fins de cálculo foram referentes à aquisição das mesmas matérias primas junto a terceiros por pessoa jurídica vinculada no exterior. Ou seja, entendeu que a comparação com operações de pessoa jurídica vinculada com terceiros (não vinculados) infringiria o artigo 8º da IN 243.

Ou seja, o mero fato de uma das empresas ser vinculada a Recorrente seria o suficiente para que suas transações realizadas com empresas não vinculadas fossem desconsideradas como parâmetro de operação de mercado? Eu entendo que não! Estaríamos restringindo aqui onde o legislador não restringiu. Vejam, a própria redação do art. 8, § único, III:

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.**

Entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, não vinculadas entre si! Independentemente de possuírem relação com a Recorrente. Assim entendendo ter sido desconsiderada indevidamente a utilização do método PIC pela fiscalização.

De sua parte, no que tange a CPL, o método foi desconsiderado pois a fiscalização entendeu que não foram juntados documentos em vernáculo. O que violaria a regra geral prevista, entre outras leis, ao que prevê o art. 192 do novo CPC:

Art. 192. Em todos os atos e termos do processo é obrigatório o uso da língua portuguesa.

Parágrafo único. O documento redigido em língua estrangeira somente poderá ser juntado aos autos quando acompanhado de versão para a língua portuguesa tramitada por via diplomática ou pela autoridade central, ou firmada por tradutor juramentado.

Contra isso, aduziu a Recorrente a assinatura e promulgação do Decreto nº 8.660, em 29 de janeiro de 2016, o Brasil aderiu à Convenção de Haia, a qual regulamenta a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros, também conhecida como “Convenção da Apostila”.

Ocorre que tal Convenção tem seu escopo limitado à:

Artigo 1º

A presente Convenção aplica-se a documentos públicos feitos no território de um dos Estados Contratantes e que devam produzir efeitos no território de outro Estado Contratante.

No âmbito da presente Convenção, são considerados documentos públicos:

- a) Os documentos provenientes de uma autoridade ou de um agente público vinculados a qualquer jurisdição do Estado, inclusive os documentos provenientes do Ministério Público, de escrivão judiciário ou de oficial de justiça;
- b) Os documentos administrativos;
- c) Os atos notariais;
- d) As declarações oficiais apostas em documentos de natureza privada, tais como certidões que comprovem o registro de um documento ou a sua existência em determinada data, e reconhecimentos de assinatura.

Entretanto, a presente Convenção não se aplica: a) Aos documentos emitidos por agentes diplomáticos ou consulares; b) Aos documentos administrativos diretamente relacionados a operações comerciais ou aduaneiras.

As planilhas e faturas comerciais apresentados pela Recorrente não estão, portanto, cobertas pela referida Convenção. Assim, se houve erro na desconsideração da PIC, o mesmo não pode ser dito em relação ao método CPL, haja vista a não apresentação dos documentos comprobatórios de seu direito.

3.3 Ilegalidade da IN 243/02

As normas de preço de transferência foram introduzidas no direito nacional pela Lei 9.430/96, segundo Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano como *norma antielisiva específica, para evitar a manipulação artificial de resultados por intermédio de operações internacionais celebradas por partes relacionadas, permitindo que a tributação de empresas transnacionais se dê em conformidade com a sua capacidade contributiva*.

A norma, pois, deve ser interpretada e aplicada buscando garantir a tributação adequada de uma operação entre partes vinculadas que poderia, em hipótese, ser realizada fora dos padrões do mercado. Seu objetivo não é aumentar a arrecadação artificialmente, mas garantir a arrecadação nos liames da lei.

A polêmica aqui enfrentada é a dissonância que existe a Lei 9.430/96 e a IN 243/02, relativa à bens aplicados à produção, na medida em que esta utiliza critérios de proporcionalidade e isolamento do preço líquido de venda. A mera comparação entre os dispositivos já revela que a IN acabou ultrapassando seus limites normativos, vejamos:

Art. 18, II, "d", 1 da Lei 9.430/96	Art. 12, §11, IN 243/02
II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos: d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000) 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.	§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir: I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas; II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa; III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I; IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado de acordo com o inciso III; V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado

	conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.
--	--

O efeito da alteração teve alto impacto na fórmula, como apontado em declaração de voto nos autos do Processo Administrativo n. 16561.720068/201154, Acórdão n.º 9101.002.323, que peço vênia para transcrição adotando-a como razões de decidir:

O inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96, conforme a sua redação mantida entre 2000 e 2012 por força da Lei n. 9.959/2000, prescrevia de forma imediata a adoção da seguinte fórmula para o cálculo do preço parâmetro, para fins de possíveis ajustes no cálculo do IRPJ e da CSL:

$$PP = PR - L$$

$$L = 60\% (PR - VA)$$

Em que:

PP à preço parâmetro, preço arm's lenght.

PR à preço de revenda líquido.

VA à valor agregado na produção nacional

L à lucro

Considerando o conhecido valor líquido da operação de revenda (PR) e a margem de lucro (L) apurada conforme a fórmula legal, determina-se o preço parâmetro (PP), que será o valor limite para que o correspondente bem, serviço ou direito importado de parte vinculada seja dedutível da base de cálculo do IRPJ ou da CSL.

Note-se que cada um desses fatores possui uma função determinante na fórmula prescrita no art. 18. II, da Lei n. 9.430/96, o que evidencia a decisão consciente do legislador ordinário ao enunciar a Lei n. 9.959/2000, sendo relevante destacar que:

- quanto maior o valor agregado no Brasil ("VA"), menor será "L" (lucro). Como o lucro deverá ser subtraído do preço de revenda ("PR") para a composição preço parâmetro ("PP"), quanto menor "L", maior será "PP". E , quanto maior "L" e, portanto, o lucro tributável, menor será o "PP".

- Para a composição de "L", o percentual de 60%, adotado pelo legislador ordinário para o cálculo do PLR, deveria ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual tenha sido agregado o insumo importado e sujeito ao controle dos preços de transferência.

Nesse seguir, quanto maior for o preço parâmetro ("PP"), mais liberdade terá o contribuinte para negociar com a empresa fornecedora (relacionada) sem o controle da administração tributária dos preços de transferência. Quanto maior for "PP", menor serão as chances do contribuinte necessitar realizar ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL para adicionar parcelas dos custos de bens, serviços e direitos que, por ultrapassar o preço parâmetro, passam a ser indedutíveis.

Essa fórmula foi acatada pela administração fiscal tanto na IN 113/2000 quanto na IN 32/2001, (vide tópico "I", acima) e encontrou justificativas por diferentes perspectivas, a saber:

- Equilíbrio: A adoção de uma margem de lucro de elevada, de 60%, seria balanceada pela subtração do valor agregado no Brasil dessa base;

- Indução: positiva. O legislador ordinário teria aliado o controle de preços de transferência com medidas indutoras de comportamento e de incentivo à produção nacional, de forma que:

quanto maior for a agregação de valor no Brasil, maior será o preço-parâmetro e, conseqüentemente, menor será o ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL.

A referida fórmula estabelecida pela Lei n. 9.959/2000 foi submetida a críticas, em especial por não considerar a proporção do insumo importado de parte vinculada aplicada ao bem produzido no Brasil. Como se evidenciou no tópico “1”, acima, o legislador ordinário apenas realizou uma reforma legal para incorporar essa “melhoria” em 2012, com a edição da Lei n. 12.715.

Por sua vez, em 2002, a IN 243 indicou a necessidade da adoção de uma outra fórmula para o cálculo do PRL60, diferente daquela que até então se compreendia a correta decorrência da Lei n. 9.959/2000.

Tornou-se notório o “Estudo comparativo dos normativos da legislação brasileira para o cálculo do preço parâmetro de bem importado usado em produção”, elaborado por VLADIMIR BELITSKY, “Ph.D em Matemática Aplicada pelo Instituto Tecnológico de Israel, Professor Associado do Instituto de Matemática e Estatística da Universidade de São Paulo, USP”. O referido estudo abstrai a seguinte fórmula da IN 243/2002:

$$PP = \frac{VDBI * 100\% * PR - L60\% * \left\{ \frac{VDBI * 100\% * PR}{VDBI + VA} \right\}}{VDBI + VA}$$

Em que:

VDBI → valor declarado do bem importado
 PP → preço parâmetro, preço arm's lenght.
 PR → preço de revenda líquido.
 VA → valor agregado na produção nacional
 L → lucro

Como se pode observar, a fórmula indicada pela IN 243/2002 alterou fatores na fórmula abstraída dos enunciados prescritivos do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 e pela IN 32/2001. Supõe-se que a intenção da SRF seria possibilitar a verificação da proporcionalidade do insumo importado agregado à produção nacional, pois isso não teria sido contemplado pelo legislador.

A partir da publicação da IN 243/2002, sem que nenhuma alteração legal tenha sido realizada, a PFN também passou a sustentar que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, possibilitaria a construção de uma segunda fórmula, diversa daquela que até então seria de aceitação geral:

$$PP = PR - L - VA$$

$$L = 60\% PR$$

A fórmula da IN 243/2002, conforme alegado, expressaria com maior clareza e, ainda, imprimiria melhorias a essa segunda fórmula que supostamente seria possível abstrair do texto do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.

Conforme a fórmula que se abstrai imediatamente da Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000, na linha do que indicava a IN n. 32/2001, o percentual de 60% deve ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual o insumo importado tenha sido agregado. Já a “segunda fórmula”, que supostamente fundamentaria a IN 243/2002, estabeleceria que a margem de lucro de 60% deveria incidir apenas sobre a parte do preço líquido de venda do produto referente à participação do bem, serviço ou direito importados: o percentual legal em questão seria aplicável tão somente sobre a parcela do preço líquido de venda proporcional ao custo do bem importado.

Conforme o citado estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, in verbis:

“Constatação 4. O cálculo de PP segundo a fórmula da IN 243 pode ser visto como um procedimento de duas etapas consecutivas, sendo que: (i) a primeira etapa baseia-se, plena e

exclusivamente, no princípio da proporcionalidade em participação ao lucro; e (ii) a segunda baseia-se, plena e exclusivamente, no postulado de que a margem de lucro em cima de bem importado é de 60%”.

O quadro a seguir procura sistematizar algumas características das normas, a fim de evidenciar a diferença entre elas:

	Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01	Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)
Fórmula de cálculo do PRL-60	✓ $PP = PR - L$ ✓ $L = 60\% (PR - VA)$	✓ $PP = PR - L - VA$ ✓ $L = 60\% * PR$
Analítico da fórmula para o cálculo da “margem de lucro”	60% sobre o valor integral do preço líquido de venda diminuído do valor agregado no Brasil.	60% apenas da parcela do preço líquido de venda do produto proporcional à participação dos bens, serviços ou direitos importados.
Analítico da fórmula para o cálculo do “preço parâmetro”	Totalidade do valor líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.	Percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.

Um exemplo poderá tornar mais clara a distinção entre essas duas fórmulas. Para tanto, considere-se que um determinado produto, produzido no Brasil a partir de insumos nacionais e outros importados de partes vinculadas, seja vendido por R\$ 100,00 (ou seja, $PR = 100,00$) e que o valor agregado no Brasil seja de R\$ 50,00 (ou seja, $VA = 50,00$). Aplicando-se as duas fórmulas, chegaremos a resultados muito distintos:

	Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01	Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)
Fórmula de cálculo do PRL-60:	✓ $PP = PR - L$ ✓ $L = 60\% (PR - VA)$	✓ $PP = PR - L - VA$ ✓ $L = 60\% * PR$
Aplicação das fórmulas ao exemplo proposto:	$L = 60\% (100,00 - 50,00)$ $PP = 100,00 - 30,00$	$L = 60\% * 100,00$ $PP = 100,00 - 60,00 - 50,00$
RESULTADO	70,00	- 10,00

A função de tais fórmulas é determinar se deverá ser realizado ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL. Se o custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada for superior aos valores em questão, a parcela excedente deverá ser adicionada à base de cálculo do IRPJ e da CSL, pois não seria considerada dedutível. O exemplo demonstra que as referidas fórmulas conduzem a preços parâmetro muito distintos, de forma as operações consideradas arm's length, conforme a primeira fórmula, seriam aquelas praticadas até o limite de “R\$ 70,00”, enquanto que, para a segunda fórmula, possivelmente todas as importações estariam sujeitas a ajustes, pois o valor resultante como “PP” seria negativo, qual seja, “R\$ 10,00”, como se o importador pudesse, em condições de mercado, deixar de pagar pelos bens, serviços ou direitos e, ainda, receber troco.

A doutrina há tempos denuncia essa divergência entre a IN 243/2002 e a Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, como se observa da análise de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, em obra de referência sobre o tema dos preços de transferência:

“7.8.2.2. A diferença pode ser explicada pelos seguintes motivos:

Cálculo da ‘margem de lucro’: a divergência dos resultados da Lei n. 9.959/00 e da IN n. 243/02 decorre, em parte, porque a Lei, ao prescrever a fórmula de cálculo da ‘margem de lucro’, determina que o percentual de 60% incida sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país. Já a Instrução Normativa, para o cálculo da mesma ‘margem de lucro’, determina que o percentual de 60% seja calculado apenas sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados, atingindo um resultado invariavelmente menor. Atua assim a IN n. 243/02 de forma inovadora e em flagrante excesso à Lei.

Cálculo do 'preço-parâmetro': a expressão 'preço-parâmetro' é utilizada na legislação dos preços de transferência para denominar o preço obtido através do cálculo de um dos métodos prescritos e com o qual se deverá comparar o preço efetivamente praticado entre as partes relacionadas, na transação denominada 'controlada'. O 'preço-parâmetro' é obtido de forma diversa na Lei n. 9.959/00 e na IN n. 243/02. Enquanto na Lei o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a Instrução Normativa pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas, do percentual da parcela dos restringir o resultado almejado pelo legislador."

O efeito prático recebeu inúmeras críticas da doutrina especializada, por todos, as lições de Schoueri:

(...) Chega a pasmar o resultado da aplicação da fórmula prevista na IN/SRF n.243/2002 para o método PRL com margem de 60%. A ser correta a interpretação do Fisco, exigir-se-ia, na realidade, que o contribuinte tenha uma desproporcional margem de lucro de 150%, em qualquer hipótese. O raciocínio matemático é imediato: para um produto vendido a 100, com lucro de 60, o custo é de 40. Ora, nesse caso, o lucro (60) é de 150% sobre o custo (40).

Claro que a tal absurdo não chegaria o legislador. Ao contrário, como mencionado, a Lei 9.430/1996 jamais pretendeu desestimular a industrialização local. Como visto, quanto maior o valor agregado ao bem produzido no País, tanto menos será a margem de lucro exigida.

O próprio Poder Judiciário já tem afastado a aplicação da IN 243 ante sua afronta à legalidade tributária:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTAÇÃO EM TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS VINCULADAS. METODOLOGIA DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. IN Nº 243/2002. ILEGALIDADE. RECURSO PROVIDO.

- Tratando-se de transações internacionais entre pessoas jurídicas vinculadas, a tributação dá-se através do conceito "preço de transferência", sob a metodologia, no caso da impetrante, do "Preço de Revenda menos Lucro" (art. 18 da Lei nº 9.430/1996).

- À guisa de complementar a disposição legal regente do assunto, sobrevieram instruções normativas da Secretaria da Receita Federal, incluindo a de nº 243/2002, que extrapolou o poder regulamentar que lhe é imanente, daí se avistando ofensa ao princípio da reserva da lei formal.

- Necessidade de se garantir à impetrante a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL, conforme art. 18 da Lei nº 9.430/1996, afastadas as alterações trazidas pela IN nº 243/2002.

-Recurso provido.

(TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 316016 - 0034048-52.2007.4.03.6100, Rel. JUIZ CONVOCADO ROBERTO JEUKEN, julgado em 19/08/2010, e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/09/2010 PÁGINA: 257)

Por último oportuna se faz transcrição da ementa de julgado proferido também pelo TRF 3 no mesmo sentido, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ILEGITIMIDADE DA AUTORIDADE COATORA INDEVIDAMENTE SUBSTITUÍDA, APÓS AS INFORMAÇÕES DA AUTORIDADE CORRETA. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO, NO CASO DOS AUTOS. MAJORAÇÃO DO IR E DA CSL POR FORÇA DA MODIFICAÇÃO DA FORMA DE CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA UTILIZADO EM OPERAÇÕES COM PESSOAS VINCULADAS NO EXTERIOR, CONSOANTE REGULAMENTAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SRF 243/02. AFRONTA À PREVISÃO LEGAL RECONHECIDA. (TRF 3ª Região, APELAÇÃO CÍVEL Nº 0028202-25.2005.4.03.6100/SP)

Nessa perspectiva, muito embora os respeitáveis entendimentos contrários, voto pela ilegalidade da IN 243/02 dado que ultrapassados os limites normativos.

3.4 Aplicação da PRL 20% inclusive para os casos de produção local

Subsidiariamente, alega que o percentual a ser aplicado seria o de 20%. Isto porque a técnica da proporcionalização tem como premissa uma ficção de a venda de um produto acabado é, na verdade, uma revenda de todos os componentes individualizados do produto acabado. Esta ficção se pauta em um percentual de participação, o qual é calculado tomando-se a relação percentual entre o custo do bem importado e o custo total do bem.

E, nessa toada, se a técnica da proporcionalização transforma a venda de um produto acabado em várias revendas, deveria se utilizar a margem de 20% aplicável às revendas. E esta conclusão pode ser comprovada com base nas alterações promovidas pela Lei 12.715 no artigo 18 da Lei 9.430 introduziram o novo PRL, o qual adota a técnica da proporcionalização, mas utiliza uma margem única de 20% para revenda e produção local.

Entendo não haver base legal para a alteração do método com base nessa ficção.

3.5 Impossibilidade de as regras de preço de transferência serem aplicadas ante a existência de tratado internacional para evitar a dupla tributação com a China

O tratado para evitar a dupla tributação assinado entre o Brasil e a China não possui o condão de afastar a aplicabilidade das regras brasileiras de preços de transferência, mas tão somente a possibilidade de limitar as hipóteses de sua aplicabilidade. Entendo que à

luz do tratado, as regras de PT brasileira não são aplicáveis a pessoas vinculadas tal como disposto no art. 23 da Lei 9.430/96:

Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Mas apenas as hipóteses descritas no art. 9 do Tratado, qual sejam:

Empresas Associadas

1. Quando:

a) uma empresa de um Estado Contratante participar direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de empresa do outro Estado Contratante, ou

b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de empresa do outro Estado Contratante,

e, em ambos os casos, as duas empresas estiverem ligadas, em suas relações comerciais ou financeiras, por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas

condições, teriam sido obtidos por uma dessas empresas mas não o foram por causa destas condições, podem ser incluídos no lucro dessa empresa e tributados como tal.

Entendo que o desvio das margens predeterminadas, conforme a Lei, que definem o padrão *arm's length*, já é razão suficiente para aplicação das regras de TP, cumprindo com o requisito do tratado (*que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes*).

Caso prevaleça o entendimento do fisco, e não seja dada oportunidade para a Recorrente apresentar novos cálculos, dada a relação das empresas no caso concreto, o Tratado não é capaz de afastar a aplicabilidade destas regras.

3.6 Da inclusão do frete, seguro e tributos aduaneiros ("CIF+II"):

Caso prevaleça o método utilizado pela fiscalização, ainda assim seus cálculos deverão ser retificados. Isto porque foi utilizado como base o método CIF + II, ou seja, incluindo na base o valor do frete, seguro e tributos sobre a importação, em que pese sua contratação com terceiros.

Ocorre que tal método não se coaduna com a natureza antielisiva das regras de preço de transferência, pois a contratação com terceiros impede eventual manipulação de preços objetivando a transferência de base tributável, estando fora, portanto, do objetivo da norma! Sua inclusão não teria outro objetivo que apenas o aumento do preço-parâmetro e diminuição da parcela dedutível.

No escólio das lições de Gerd Rothmann, é importante notar que:

o “preço-parâmetro” é um preço hipotético, apurado com base na forma estabelecida, taxativamente, pela Lei n. 9.430/96. Não se confunde, pois, como o preço efetivamente pago pelo importador (“preço praticado”).

Assim, as deduções do preço médio de venda, para se chegar ao preço líquido de venda, são, exclusivamente, as previstas na lei

(...)

Como não entram no cálculo do hipotético “preço-parâmetro”, mas representam custos efetivos, os valores relativos a frete, seguro e ao imposto de importação, desde que seu ônus tenha sido do importador/revendedor (ou seja, na modalidade “FOB”), podem ser integralmente deduzidos para os efeitos de imposto de renda. Na modalidade CIF, o valor de frete e seguro já está embutido no “preço-parâmetro”, de modo que não pode ser considerado, novamente, como despesa dedutível.

Neste contexto, cabe apenas uma observação: se, na modalidade FOB, o transporte e o seguro são contratados com empresa coligada da matriz fornecedora da mercadoria, os respectivos valores pagos estão sujeitos à observância da legislação de preços de transferência.

(Gerd Willi Rothmann - Preços de transferência - método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+ II) ou FOB. A margem de lucro

(20% ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento. RDDT 165, junho de 2009, p.54-55.)

Na mesma linha são as lições de Ramon Tomazela e Bruno Fajersztajn :

Ademais, a esta altura da exposição, ressaltamos novamente que as regras de preços de transferência têm a finalidade de coibir a manipulação de preços em operações entre pessoas jurídicas brasileiras e suas partes consideradas relacionadas no exterior. Ora, no mais das vezes, os serviços de frete e seguro são prestados por terceiros não vinculados ao importador brasileiro e, logo, não são passíveis de manipulação. Assim, na medida em que somente se sujeitam a ajustes de preços de transferência os custos que podem ser manipulados, os valores de frete e seguros pagos a terceiros não devem estar sujeitos às regras de preço de transferência e, portanto, devem ser integralmente dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSLL devidos pelo importador.

Realmente, esses valores escapam ao controle exatamente porque são encargos pagos a terceiros, e não ao exportador cujo preço está sujeito à comparação, e somente interessa limitar a dedutibilidade de valores que, integrados aos preços, representem transferência indireta de lucros à pessoa vinculada (ou a país com tributação favorecida). Nada disso está em cogitação quando o importador no Brasil incorre em despesas com frete e seguro com pessoas não vinculadas. Controlar tais operações está fora do escopo das regras de preços de transferência.

Idêntico raciocínio se aplica aos tributos aduaneiros, que são devidos à própria União Federal. Não faz sentido controlar tributos cuja incidência e quantificação decorrem de lei e são devidos ao Estado. (Preços de transferência. Frete, seguro e tributos devidos na importação e o método PRL. Revista de Direito Tributário Atual - RDTA, São Paulo: Dialética, n. 29, p. 84-93, 2013.)

Nesse sentido também caminhou a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscal (CSRF) nos autos do processo administrativo n. 16327.000966/2002-74 (acórdão n. 910101166), relatoria da Conselheira Karem Jureidini Dias:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA. VINCULAÇÃO. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. A autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento, está vinculada à Instrução Normativa, bem como ao direito por ela conferido ao contribuinte.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PRL - INCLUSÃO DE CUSTOS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA APURAÇÃO DO CUSTO — A IN SRF nº 38/97, em seu artigo 4º, § 4º, estabelece que a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na

composição do custo é uma faculdade do contribuinte importador. Pela vinculação da autoridade administrativa ao referido ato normativo, deve tal faculdade ser respeitada, sob pena de nulidade do lançamento.

Peço, inclusive, vênha aos colegas para incorporar em meu voto as razões de decidir da então Conselheira Karem Dias a seguir transcritas:

Ora, preço parâmetro é aquele apurado segundo um dos métodos estipulados por presunção legal. Em se tratando de presunção legal, ao menos a princípio (a depender de prova contundente em contrário), e por princípio, vale o quanto estipulado para cada um dos métodos. Já o preço praticado é aquele submetido à revisão por um dos métodos de apuração do preço de transferência. Logicamente, quanto maior o preço parâmetro menor o ajuste, porque menor a diferença entre o valor do preço-parâmetro e do preço praticado no caso da importação.

Não há, portanto, que se falar em inclusão de frete e seguro no preço praticado a depender da inclusão no preço parâmetro, já que o preço parâmetro é presunção legal. Nessa toada, a despeito do moralmente irreparável entendimento que caminha no sentido de aproximar o método de apuração do preço parâmetro da realidade, fato é que a conclusão diverge do que determina o ordenamento jurídico

Por último vale notar que tal entendimento vem prosperando na CSRF conforme se nota da decisão proferida nos autos do Processo nº 16327.001448/200600, Acórdão nº 9101002.940:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. FRETE SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Legitimidade da não inclusão de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, pagos a pessoas não vinculadas, para a composição do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro conforme o método PRL.

Embora a decisão tenha sido proferida quando estava em vigência a IN 38/97, a verdade é que a mudança legislativa posterior não foi capaz de alterar a racionalidade por detrás das regras de preço de transferência. Vejamos a clara exposição do Conselheiro-relator:

Ocorre que o lançamento tributário em questão desconsidera o binômio essencial prescrito pela Lei n. 9.430/96: i) operações realizadas com pessoas vinculadas e operações internacionais envolvidas.

Para o frete e o seguro, foram contratadas empresas sem vínculos com o contribuinte, o que inviabiliza, por si, o preenchimento do binômio essencial de incidência da Lei n. 9.430/96. Os tributos sobre a importação são devidos à União e aos Estados, que obviamente não são estrangeiros e nem são vinculados ao contribuinte.

Esse segundo fundamento para o cancelamento do auto de infração, portanto, decorre do princípio da legalidade em sua acepção mais explícita, que impede que se estenda a sanção normativa da Lei n. 9.430/96 ao frete, seguro e tributos incorridos pelo contribuinte, pois nenhuma dessas situações preenche o binômio prescrito como essencial

pelo legislador, qual seja, (i) operação com partes vinculadas (ii) residentes em outros países.

A própria exposição de motivos da Medida Provisória 563/12, posteriormente convertida na Lei 12.715/12, afirma que na aplicação das normas não devem ser considerados montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados - a título de fretes, seguros, gastos com desembaraço e impostos incidentes sobre as operações de importação - para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, **vez que tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira.**

Bem notam o objetivo meramente esclarecedor do §6, do art. 18 da Lei 9.430/96, Tomazela e Fajersztajn quando afirmam que:

Em verdade, a razão de ser do parágrafo 6º do art. 18 da Lei n. 9.430/96 reside no fato de que a importação pode ser realizada sob o regime CIF, no qual o exportador (vendedor) fica responsável pelas despesas com transporte e seguro. Por isso, a redação do dispositivo apenas esclarece a possibilidade de dedução dos custos relativos a frete e seguro, “cujo ônus tenha sido do importador”, ou seja, nos casos em que a importação tenha sido realizada na modalidade FOB. Tanto é assim que para os tributos incidentes na importação, que consubstanciam sempre ônus do importador, não há qualquer ressalva relativa ao ônus do tributo (Preços de transferência. Frete, seguro e tributos devidos na importação e o método PRL. Revista de Direito Tributário Atual - RDTA, São Paulo: Dialética, n. 29, p. 84-93, 2013.)

Tal posicionamento é importante, porque independente da norma em vigor, não há alteração no fato de que tais valores não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira. De todo o exposto, entendo que merece prosperar o recurso da contribuinte neste ponto devendo tais valores serem excluídos na apuração do preço-parâmetro.

3.7 A ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício

A CSRF em linha com o que tem decidido o Superior Tribunal de Justiça tem decidido pela incidência de juros sobre a multa de ofício (Processo administrativo 16327.720442/201194, Recurso nº Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9101003.004 - 1ª Turma):

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

No mesmo julgado recente, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais que decidiu pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional,

conforme se verifica a partir da ementa do Acórdão nº 9101002.514, de 13 de dezembro de 2016, do qual foi relator o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.

Motivo pelo qual deve ser mantida a manutenção dos juros sobre a multa de ofício.

4. Conclusão:

Diante do todo exposto voto por: (i) acolher a preliminar de nulidade; (ii) pela ilegalidade da aplicação da IN SRF 243/02 a fatos anteriores a promulgação da Lei 12.715/2012; (iii) afastar a desconsideração do método PIC, por ausência de base legal; (iv) pela exclusão do ICMS no cálculo do preço-parâmetro considerando o benefício do ICMS para apuração da receita líquida; (v) pela exclusão de frete e seguros do preço praticado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marco Rogério Borges - Redator Designado

Como de costume, o voto do ilustre Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira está muito bem fundamentado.

Contudo, este colegiado, após ampla discussão, que remonta a muitos outros vários julgados da mesma matéria, divergiu do seu entendimento, no tocante aos pontos suscitados na peça recursal, tendo cabido a este Conselheiro a redação do voto vencedor.

Considerando a decisão emanada na sessão de 19 de fevereiro de 2018, em que cujo resultado foi no sentido de *por voto de qualidade, negar provimento ao recurso*, sem especificar os pontos abordados pelo voto do ilustre relator, vou me manifestar neste voto vencedor em relação a todos os pontos suscitados na peça recursal, e dentro do possível, cotejando o voto vencido acima.

1. Preliminares:

1.1 Quanto a alegação da nulidade do auto de infração por conta do TVF e sua falta de motivação:

Neste tocante, o eminente relator entendeu serem válidas alegações da recorrente, entendendo que o Termo de Verificação Fiscal *padece simultaneamente de vício formal (art.9, PAF) e vício material ante a ausência de motivação que conduzem inevitavelmente ao cancelamento e/ou anulação do auto de infração lavrado*.

Contudo, acompanhando os demais conselheiros que votaram contra o posicionamento do nobre conselheiro relator, divirjo de tal posição.

Analisando as alegações da recorrente, a mesma se insurge, nas suas palavras, do *sucinto texto do Auto de Infração*, que *não identificava um parágrafo sequer dedicado ao apontamento ou descrição de eventual ilicitude praticada pela Recorrente*.

Contudo, compulsando todos os elementos dos autos, no que tange a autuação fiscal, o que se verifica que todos os elementos necessários foram colocados à recorrente para se manifestar se quisesse instaurar a fase litigiosa do procedimento administrativo.

O elementos descritivos dos fatos que motivaram e fundamentaram a autuação fiscal estão inseridos dentro do próprio auto de infração (fls. 36 a 50), no tópico

próprio da descrição dos fatos relacionado à infração imputada. Neste tópico, e logo após, encontra-se o enquadramento legal associado à infração imputada.

Da leitura do auto de infração e suas peças componentes, vislumbro as remissões legais e fáticas necessárias, bem quais os artigos que a recorrente deixou de atender, motivadores da autuação fiscal.

Como suscitado pela própria recorrente, o detalhamento que deu base ao lançamento fiscal, Demonstrativo de Cálculo anexo ao Termo de Constatação e Solicitação de Esclarecimento Fiscal nº 0001, no curso do procedimento fiscal, anteriormente à ciência da autuação fiscal. Este demonstrativo foi entregue para a recorrente se posicionar sobre o cálculo efetuado pela autoridade fiscal após análise dos elementos iniciais, em que aplica o critério PRL60, após uma série de premissas explicando como se chegou ao mesmo.

Este Termo de Constatação e Solicitação de Esclarecimento Fiscal nº 0001, e respectivo anexo, são referenciados na descrição dos fatos para infração imputada, e foram parte integrante dos autos quando da ciência da autuação fiscal.

Ou seja, quando da ciência da autuação fiscal, ocorrida em 26/06/2014, já haviam todos os elementos necessários à defesa da recorrente da autuação fiscal.

O citado despacho da DRJ (fls. 724 a 726) cita as alegações da recorrente nos cinco itens da sua premissa para demandar a diligência, e foram baseadas na peça impugnatória da recorrente. Não há ali uma descrição para se reportar a estes 5 itens da premissa, na parte inicial, e sim aos itens ao final, após aos que solicita tomar providências, em que questiona a autoridade fiscal autuante.

Nestes cinco itens das premissas transcreve as alegações da recorrente na sua peça impugnatória, e com base nesta. Não vislumbro nenhum posicionamento da autoridade *a quo*.

Ela, ao analisar o processo, de forma monocrática, entendeu que mereceria melhor esclarecimentos aos pontos suscitados, o que não significa um julgamento dos fatos e premissas ali elencados, pois nem foi levado a deliberação do seu colegiado de primeiro grau administrativo.

Solicitou, de forma monocrática no despacho, e até atendendo um reclame da recorrente, então impugnante, para anexar os elementos solicitados, que basearam a autuação. De certa maneira, era um posição da impugnante então, mas isto não a impossibilitou de contestar todo o mérito da autuação fiscal na sua peça impugnatória, alias, com bastante detalhes do que fora autuada e do seu entendimento a respeito.

A autoridade, com este despacho de diligência supracitado não criou nenhuma peça processual nova, e seu *relatório fiscal da infração* (fls. 729 a 735) apenas foi criado para atender a demanda da autoridade julgadora de primeiro grau administrativo.

O que se vislumbra neste *relatório fiscal da infração* são elementos que já compunham o processo, durante o procedimento fiscal, ao que procuro demonstrar os seus passos a seguir:

- termo de início da procedimento fiscal, cientificado em 13/08/2013 (fls. 05 a 07), em que solicita vários itens já sobre a matéria autuada - pessoas vinculadas, métodos adotados para apuração do preço de transferência, planilhas de memória de cálculo que deram suporte ao método adotado. Intimação, diga-se de passagem, bem detalhada no seu pedir;

- termo de intimação fiscal nº 0001, cientificado em 02/04/2014, em que constata e remete à resposta ao termo de início de procedimento fiscal, e apresenta já elementos de constatação de requisitos não atendidos com base nos arts. 8º e 13 da IN SRF nº 243/2002, de forma bem detalhada, e solicitando informações complementares para o cálculo através do método PRL60;

- resposta da recorrente, datada de 24/04/2014 (fl. 35), em que entregou um CD, em resposta a intimação imediatamente acima citada;

- termo de constatação e solicitação de esclarecimentos fiscal nº 0001, cientificado em 21/05/2014 (fls. 31 a 34), em que menciona a resposta ao termo imediatamente acima citado, ocorrida em 24/04/2014, e uma análise desta resposta, já informando o não atendimento aos requisitos dos arts. 8º e 13 da IN SRF nº 243/2002, e intimando o mesmo a prestar esclarecimentos dos métodos aplicados, e apresenta planilhas elaboradas pela fiscalização, em que solicita a recorrente a se manifestar adotando o método PRL60;

- pedido de prorrogação da recorrente, datado de 10/06/2014 (fls. 12 a 30), alegando que os cálculos eram *extremamente complexos*, e pede mais 20 dias para atendimento. A autoridade fiscal, de próprio punho, recebe-o, concedendo o prazo adicional, não o pedido, mas sim, o de 05 (cinco) dias úteis.

Expirado o prazo concedido, e sem manifestação da recorrente, a autoridade fiscal lavrou o auto de infração em 24/06/2014 (fls. 36 a 50), e cientificou-a em 26/06/2014 (fl. 51).

Nota-se que a recorrente acabou não atendendo a intimação fiscal última, pediu prorrogação, expirou o prazo ficando silente, e foi autuada.

Todos os elementos estão ali postos para a autuação, inclusive as memórias de cálculo entregues já antes da ciência do auto de infração à recorrente.

O despacho de diligência promovido pela autoridade administrativa de primeiro grau, de forma monocrática, que não podemos chamar em conversão de julgamento em diligência já que não elaborado em análise conjunta com o colegiado, foi no pleito de solicitar maiores esclarecimentos, sem se criar um termo de verificação novo, apenas o respondendo, repetindo praticamente tudo que já estava dito anteriormente nos autos, exemplificando algo que constava nas planilhas apresentadas à recorrente durante o procedimento fiscal. A recorrente se manifestou posteriormente, praticamente repisando e repetindo tudo que constava já na sua peça impugnatória.

Destarte, dado o todo acima exposto, não vislumbro a alegada nulidade do auto de infração, pois não houve, o que a recorrente apregoa, um termo de verificação complementar ou posterior, o que tornaria a autuação fiscal nula. Ademais, toda a descrição dos fatos estão relatados no auto de infração e seus elementos referenciados, constantes dos autos quando da sua ciência.

Vejo contidos no auto de infração todos os elementos requisitados pelo artigo 10 do Decreto 70.235/72.

Sobre os critérios adotados pela autoridade fiscal, constam nitidamente nos autos, no auto de infração, na sua *descrição dos fatos e enquadramento legal*, conforme já transcrito no voto da decisão *a quo*, ao qual tomo liberdade e peço vênica para repetir aqui:

Foi por esta fiscalização calculado o ajuste de preço de transferência individualmente, em relação a cada operação de importação, com base nas informações disponibilizadas pelo sujeito passivo e de acordo com Instrução Normativa SRF nº 243, de 11/11/2002, tendo sido apurado o valor de R\$ 52.345.227,56 (cinquenta e dois milhões, trezentos e quarenta e cinco mil, duzentos e vinte e sete reais e cinquenta e seis centavos), conforme "Demonstrativo de Cálculo Método Preço de Revenda Menos Lucro com Margem de 60%, ...

Constam também todos os artigos legais pertinentes ao caso (1999 (arts. 241, 242, 244, 247 e 249 do RIR/1999), e especificação dos métodos contestados e os aplicados.

Ademais, o relatório fiscal em atendimento à diligência solicitada, nada inova ao que já exposto na autuação fiscal, sendo que apenas reforça pontos já explicitados anteriormente.

Logo, e por todos esses fundamentos, ousa-se divergir do voto do preclaro relator neste ponto, NEGANDO PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto este ponto.

1.2. Da alegação de impossibilidade de alteração de critério jurídico

Neste ponto do voto, o eminente relator não deu provimento, nas suas palavras:

Muito embora permaneça fiel a posição inicial assumida pelo cancelamento do lançamento ante ao vício de existência/constituição tenho para mim que não há que se falar em alteração do critério; o que será melhor enfrentado no mérito.

Por essa razão, afasto a preliminar suscitada.

Como já expus no tópico anterior, não vislumbro alteração do critério jurídico na resposta da autoridade fiscal autuante ao despacho de diligência efetuado pelo relator na primeira instância administrativa.

Houve ali apenas uma resposta à demanda, com o mesmo teor da autuação fiscal. O julgador solicitou esclarecimentos, foram fornecidos com ciência a recorrente para se manifestar, o que não vislumbrei sua alegação de mudança de critério jurídico. Dentro da normalidade o ocorrido na busca da verdade material que deve permear o processo administrativo.

Então, nos mesmos termos do relator, afastamos também esta preliminar suscitada.

1.3 Quanto a alegação de decadência

Na mesma linha dos dois tópicos anteriores, não concordo com a alegação da recorrente que ocorreu um novo lançamento em virtude, do que entende, do relatório fiscal decorrente da diligência.

Conforme já posicionado nos tópicos anteriores, não vejo o relatório da autoridade fiscal em atendimento como um novo relatório fiscal, e por isso, não houve cerceamento de defesa e nem mudança de critério jurídico.

Por conseguinte, se válido, permanece a autuação fiscal efetuada.

Não cabe em falar em nova autuação fiscal na resposta da diligência, e muito menos verificado nenhum dos aspectos alegados pela recorrente do §3º, do art. 18 do Decreto 70.235/1972, quais sejam *incorrekções, omissões ou inexatidões*.

Como se viu no tópico 1.1 acima, a recorrente restou silente na última intimação fiscal, após pedir prorrogação, quando questionada sobre os elementos apurados de ofício, e agora que suscitar discussões de omissão da autoridade fiscal, por matéria trazida ao bojo da análise e discussão na sua peça impugnatória e recursal, como a questão da dedução do ICMS incidente sobre as operações de venda.

Muito oportunamente, suscitada a matéria na peça impugnatória, a autoridade julgadora solicita esclarecimentos - isto dentro do princípio da busca da verdade material! Verdade essa que pode ir ao encontro de qualquer um dos lados. No caso, se não se pode diligenciar, pois estaria criando novo lançamento ou haveria uma comprovação de que haveria algo obscuro e errado na autuação fiscal é descabido.

Não se pode silenciar, e depois reclamar que não ouvido. Procuro resguardar-me de críticas a qualquer das partes, pois como conselheiro deste CARF, também sou contribuinte, e se vive a complexidade do nosso sistema tributário. Mas no caso, é muito próximo do caso o princípio *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

Assim, consoante a todo o exposto no meu voto (caso vencedor) em consonância com o discutido na sessão de julgamento, entendo que não há que se falar em decadência aqui no caso em litígio.

1.4 Quanto a alegação da permanência dos vícios

Aqui acompanho o voto do eminente relator, que assim descreveu, sucintamente:

Segundo a Recorrente, a autoridade fiscal deixou de cumprir 2 das 5 exigências requeridas pela DRJ quando baixou o julgamento em diligência:

1) Anexe ao processo os demonstrativos nos quais se baseou para fazer o lançamento e junte os demais documentos necessários à determinação da matéria tributável.

2) Esclareça e demonstre como foi apurado o preço parâmetro nos casos em que um mesmo insumo importado foi aplicado na produção de mais de um produto;

No que decidiu a DRJ que:

Contrariando essa alegação e nos termos da SC nº 196/2014 citada na impugnação, a metodologia fixada pela citada Lei para o cálculo do PRL é no sentido de apurar a média ponderada de preço de venda individualmente em relação à cada tipo de produto vendido.

Assim, para o produto indicado pela contribuinte está correto o cálculo efetuado pela fiscalização, pois para um mesmo insumo importado foram obtidos diferentes produtos com diferentes valores de venda.

Portanto, não se sustenta o argumento de que a DRJ deixou de analisar o tema em espécie.

Acompanho e aproveito os fundamentos do mesmo, rejeitando a alegação da recorrente neste ponto.

2. No mérito

2.1. Quanto a alegação do Benefício Fiscal de ICMS

Alega a recorrente na sua peça recursal que foi desconsiderado, na apuração do preço parâmetro calculado pela autoridade fiscal autuante, do benefício do crédito estímulo ICMS concedido pelo estado do Amazonas.

Na palavras da recorrente:

85. No ano-calendário 2010, a Recorrente era beneficiária desse crédito estímulo, nos termos do Decreto Estadual nº 24.195/2004⁶, na qualidade de indústria instalada no Estado do Amazonas. Tal benefício garantia um crédito estímulo de 100% (cem por cento) em relação ao ICMS incidente sobre as vendas dos produtos fabricados pela Recorrente, nos quais foram aplicadas às matérias-primas importadas de pessoas vinculadas.

86. Segundo a lógica desse benefício fiscal do Estado do Amazonas, o valor do crédito presumido neutraliza o efeito do débito de ICMS, não havendo que se falar no ICMS como integrante do preço dos produtos fabricados pela Recorrente nos quais as matérias-primas importadas foram incluídas.

Na decisão recorrida, o relator do voto, condutor da decisão assim dispõe sobre o tema:

O preço parâmetro determinado de acordo com o Método PRL é obtido a partir da média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos, dentre outros valores, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, dos quais faz parte o ICMS.

Observa-se que o incentivo fiscal do crédito estímulo do ICMS, é concedido aplicando-se um percentual sobre o saldo devedor do ICMS em cada período de apuração. O Crédito estímulo é uma devolução do imposto apurado normalmente pela diferença entre os débitos e créditos decorrentes das operações realizadas no período. O crédito estímulo representa um percentual do saldo devedor apurado. Operacionalmente, em cada mês de apuração, o contribuinte incentivado recolhe apenas a diferença entre o saldo devedor e o valor do crédito estímulo.

Tem-se, assim, que o ICMS incide sobre os produtos vendidos e a contribuinte beneficiária somente obtém uma devolução desse imposto apurado (correspondente a um percentual sobre o saldo devedor do ICMS) nas operações realizadas no período, não se alterando, com esse benefício, a receita operacional da empresa.

Portanto, referido benefício não tem nenhuma repercussão na apuração dos preços de transferência, que se prestam a outra finalidade, ou seja, a de verificar se os preços pelos quais a contribuinte importou (como no caso em tela) ou exportou produtos de/para empresas a ela vinculadas divergem do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas.

O eminente relator deste voto, na sua posição, entendeu que prevaleceria a posição da recorrente, pois no seu entender, o preço parâmetro deve refletir a operação do contribuinte, e, se, nas palavras da recorrente, é verdade que a comercialização de seus produtos não é onerada pelo ICMS, refletindo o benefício fiscal no preço dos produtos, tornando-os mais baratos, essa realidade não poderia ser desconsiderada pela autoridade fiscal.

Com todo o respeito à posição do eminente relator, não se vislumbra na concessão do crédito estímulo do ICMS não representa necessariamente uma diminuição do preço, pois seus efeitos não envolvem uma diminuição da alíquota do ICMS, e sim uma contrapartida financeira, a título de crédito do imposto, que irá integrar seu resultado operacional.

Ou seja, não há como comprovar os efeitos dos estímulos no preço praticado, pois alíquota do débito do ICMS é a mesma do mercado. Os efeitos serão sentidos é na lucratividade da recorrente. Ocorre uma restituição do ICMS decorrente do crédito estímulo concedido pelo estado do Amazonas, e sim um aumento do seu resultado não operacional.

Em nenhum momento haverá repercussão na apuração dos preços de transferência, cujos critérios são para verificar se os preços pelos quais importou produtos, no caso concreto, de empresas vinculadas divergem do preço de mercado em condições normais e independentes.

Ademais, a legislação do preço de transferência em nenhum ponto dá tratamento a crédito de ICMS, não importando sua forma, igualando-a às figuras dos descontos concedidos, abatimentos, ou dos tributos incidentes sobre venda. Ou seja, não há previsão legal de deixar de deduzir o ICMS na apuração dos preços-parâmetro, nos termos do art. 12 da IN SRF nº 243/2002 que regulamenta o inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

Não se pode aqui neste julgamento de se criar exclusões ou deduções não expressamente previstas nas normas, principalmente a alegada para recorrente, que não restou comprovado os seus efeitos no preço, conforme exposto na construção do presente raciocínio.

Em suma, rejeita-se a pretensão do recorrente quanto a este item.

2.2. Da alegação da obrigatoriedade da média do PRL ser calculada "produto a produto"

Alega a recorrente que identificou dois preços parâmetros e dois ajustes distintos para idênticos produtos importados. Se valeu a decisão *a quo* da Solução de Consulta Cosit nº 196/2014, o que entendeu a recorrente ser uma interpretação extensiva no disposta desta solução de consulta, pois ali, seria o produto importado, ou seja, o insumo, e não o produto final.

Contudo, lendo a Solução de Consulta nº 196/2014, não acompanho a posição da recorrente, pois ali é bem clara a posição adotada pela decisão *a quo*, no sentido de que a metodologia estabelecida na lei para o cálculo do PRL é o de apurar a média ponderada de preço de venda individualmente em relação a cada tipo de produto vendido.

Nada mais lógico que determinado insumo pode ser utilizado em vários produtos, com diferentes valores de venda, o que, dependendo das circunstância, na apuração dos preço de transferência, poderia ocorrer dois preços parâmetros e a necessidade de dois ajustes distintos.

Dessa sorte, não entendo cabível a alegação do recorrente, negando-se a pretensão quanto a este item, conforme decisão do colegiado.

2.3. Da alegação da impossibilidade da desconsideração dos métodos PIC e CPL

Na questão do método PIC, se posiciona o eminente relator que o fato da aquisição de terceiros das empresas ligadas no exterior à recorrente não seria suficiente para que as suas transações fossem desconsideradas como parâmetro de operação de mercado.

Contudo, divirjo da posição do nobre relator, apesar da sua explanação muito bem fundamentada, acompanhando a posição adotado no caso conforme apurada pela autoridade fiscal autuante:

Esclarecemos que na aplicação do preço parâmetro, com base no método PIC, o contribuinte realizou compras de matérias primas de empresas ligadas no exterior, com as respectivas faturas e as invoices. Essas mesmas empresas ligadas do exterior adquiriram essas matérias primas de outras empresas do exterior não ligadas, com as respectivas faturas e invoice

dessas aquisições, cujo valor serviu de parâmetro na adoção do PIC, calculado pelo contribuinte. Como a situação descrita acima não tem respaldo legal, segundo artigo 8º, parágrafo único, inciso I, II e III da Instrução Normativa nº 243, de 11/11/2002, tal método foi desprezado e essa fiscalização elaborou novo cálculo para apuração do preço parâmetro através do método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL produção) com margem de Lucro de 60% (sessenta por cento), tendo por base os dados extraídos das planilhas entregues pelo contribuinte

Ou seja, está correta a postura adotada pela autoridade fiscal ao desconsiderar o tal método para apuração do preço parâmetro para fins de cálculo referentes à aquisição das matérias-primas de terceiros por pessoa jurídica vinculada no exterior, pois há uma infração ao artigo 8º da IN nº 243/2002.

No que tange ao método CPL, acompanho o raciocínio do eminente relator, pois no seu voto supra apostado, assim posiciona, ao qual peço vênha para repetir e usar como fundamentos do meu voto:

De sua parte, no que tange a CPL, o método foi desconsiderado pois a fiscalização entendeu que não foram juntados documentos em vernáculo. O que violaria a regra geral prevista, entre outras leis, ao que prevê o art. 192 do novo CPC:

Art. 192. Em todos os atos e termos do processo é obrigatório o uso da língua portuguesa.

Parágrafo único. O documento redigido em língua estrangeira somente poderá ser juntado aos autos quando acompanhado de versão para a língua portuguesa tramitada por via diplomática ou pela autoridade central, ou firmada por tradutor juramentado.

Contra isso, aduziu a Recorrente a assinatura e promulgação do Decreto nº 8.660, em 29 de janeiro de 2016, o Brasil aderiu à Convenção de Haia, a qual regulamenta a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros, também conhecida como “Convenção da Apostila”.

Ocorre que tal Convenção tem seu escopo limitado à:

Artigo 1º

A presente Convenção aplica-se a documentos públicos feitos no território de um dos Estados Contratantes e que devam produzir efeitos no território de outro Estado Contratante.

No âmbito da presente Convenção, são considerados documentos públicos:

- a) Os documentos provenientes de uma autoridade ou de um agente público vinculados a qualquer jurisdição do Estado, inclusive os documentos provenientes do Ministério Público, de escrivão judiciário ou de oficial de justiça;
- b) Os documentos administrativos;
- c) Os atos notariais;

d) As declarações oficiais apostas em documentos de natureza privada, tais como certidões que comprovem o registro de um documento ou a sua existência em determinada data, e reconhecimentos de assinatura.

Entretanto, a presente Convenção não se aplica: a) Aos documentos emitidos por agentes diplomáticos ou consulares; b) Aos documentos administrativos diretamente relacionados a operações comerciais ou aduaneiras.

As planilhas e faturas comerciais apresentados pela Recorrente não estão, portanto, cobertas pela referida Convenção. Assim, se houve erro na desconsideração da PIC, o mesmo não pode ser dito em relação ao método CPL, haja vista a não apresentação dos documentos comprobatórios de seu direito.

Ou seja, os elementos apresentados pela recorrente não são válidos para corroborar com os cálculos feitos na apuração do preço parâmetro para o método CPL.

Destarte, afasto as alegações da recorrente neste tópico.

2.4. Da questão da ilegalidade da IN 243/02

No que tange a este ponto, da ilegalidade da IN 243, tal assunto tem causado constantes divergências nos colegiados deste CARF, e o eminente relator se posiciona como habitualmente vem se posicionando, pelo entendimento da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002.

Com todo respeito ao bem fundamentado voto do relator, há uma discordância deste posicionamento por parte deste colegiado, prevalecendo, por voto de qualidade do seu Presidente, posição divergente em relação à suposta ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, entre os quais me incluo.

Alega a recorrente da ilegalidade quanto à regulamentação dada pela IN SRF nº 243/2002 para a metodologia de cálculo dos preços parâmetros conforme o método Preço de Revenda menos Lucro com margem de 60%, devendo ser aplicados a fórmula do preço parâmetro prevista na Lei nº 9.430/1996, que no seu entender é diferente e melhor aplicável ao caso.

Primeiramente, não procede a posição da recorrente de que *a autoridade julgadora a quo manteve o Auto de Infração com base no argumento de impossibilidade de, na esfera administrativa, serem apreciadas questões relativas à inconstitucionalidade e ilegalidade de norma*. No seu voto, a autoridade julgadora *a quo* traz outros argumentos para rechaçar as alegações da recorrente, compilando ementas e excertos de decisões do CARF a respeito.

A respeito da questão da legalidade ou não da IN SRF nº 243/2002, que veio regulamentar as determinações da Lei 9.430/1996, alterada pelo artigo 2º da Lei 9.959/2000, no que tange ao cálculo do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL (60%) para determinação do preço parâmetro, cabe um intróito a respeito.

O preço parâmetro é o preço limite apurado "de cima para baixo", a partir do Preço de Revenda Líquido (PRL) visando estimar a dedutibilidade dos custos e margem de lucro relativos aos bens importado por pessoas jurídicas vinculadas localizadas no exterior. O produto importado, cujo preço extrapolar esse preço parâmetro calculado, sofrerá ajustes tomando essa parcela excedente indedutível para efeitos de tributação.

A IN nº 243/2002, alterando uma IN anterior a respeito (IN SRF nº 32/2001) que adotava a fórmula adotada pela recorrente, passou a dar uma interpretação da respeito da regulamentação do tema do preço parâmetro.

Primeiramente, consabido que há como definir uma única interpretação possível a determinado texto da lei. E a lei nunca será detalhada o necessário para aclarar todas as situações possíveis e encontráveis. Assim, surgem as normas regulamentares, que não se deve esperar que apenas registre literalmente o que a lei comanda.

Assim, não cabe uma simples comparação da interpretação da lei com a interpretação da instrução normativa, o que no caso, envolve comparar a interpretação da lei nº 9.430/1996 (com alterações da lei nº 9.959/2000) com a interpretação trazida pela IN SRF nº 243/2002.

A edição da lei nº 9.959/2000, que alterou o art. 18, inciso II da lei nº 9.430/1996, passa a criar a margem de lucro de 60% (na redação anterior só tinha de 20%), para os casos em que sobre a importação se agrega valor no país para subsequente revenda. Tal assunto passou a ser base da controvérsia, principalmente no que tange a base de cálculo sobre qual incide os 60%.

Nos termos da lei, já com a redação da lei nº 9.959/00, o artigo 18 da lei nº 9.430/1996, foco da discussão, cabe ser repetido aqui:

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

(...)

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de:

*1. sessenta por cento, **calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País**, na hipótese de bens importados aplicados à produção;*

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (destaquei)

Nesta redação, a utilização da contração gramatical da preposição ("de") com o artigo ("o") implica dizer que o valor agregado deve ser diminuído na apuração do preço parâmetro da mesma forma que os descontos, impostos e comissões; e não da margem de lucro

como quer a recorrente. A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente sobre o preço de revenda após deduzidos os valores mencionados.

Admite-se que a redação deste dispositivo não é da mais claras. Sobre esse ponto, cabe transcrever as observações da PGFN com base no voto pelo I. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio acerca da falta de clareza do texto legal:

Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d”. Com efeito, afirma-se que a margem de lucro de 60% deve ser “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País” Ora, uma primeira leitura deste trecho faz pressupor que houve erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de “do valor agregado” deveria se assumir que a lei quis dizer “o valor agregado”. [...]

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00:

[...]

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “1” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no caput do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção.

[...]

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$.¹

[...]

Por outro lado, a tese de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro não está em sintonia à própria dicção do dispositivo legal.² Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

“1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e o valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.”

ou

¹ Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência.3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170195.

² Nesse sentido, vale conferir a declaração de voto proferida pelo Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no processo nº 10283.721285/200814 (Acórdão nº 110200.419).

“1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após a dedução dos valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.” .

(grifos nossos)

Assim, a questão envolve uma interpretação própria, e podemos dizer, equivocada, da recorrente dada ao art. 18 da lei nº 9.430/1996.

Ademais, cabe destacar que a operação que se sujeita ao ajuste é a importação do insumo, ao se excluir do preço líquido de venda a margem de lucro calculada sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado, obtém-se o custo do insumo acrescido de percentual da margem de lucro praticado na revenda, mas não se alcança o custo do bem importado.

Isso justifica a aplicação da proporcionalidade regulamentada pela IN SRF nº 243/2002, no seu § 11, do art. 12:

Art. 12.[...]

§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado de acordo com o inciso III;

V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.

Ou seja, esta redação deixa claro que não se deduz o valor agregado da margem de lucro, mas diretamente do preço líquido de venda, e estabelece que a margem de

lucro deve ser calculada sobre a parcela do preço líquido de venda que corresponde ao bem importado, ou seja, a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido. Isso possibilitaria a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior precisão, em consonância do método PRL60, e à finalidade do controle dos preços de transferência.

Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto a este item.

2.5. Aplicação da PLR 20% inclusive para os casos de produção local

Alega a recorrente que caso se reconheça a IN SRF nº 243/2002 como legal, que a margem a ser aplicada seria a de 20%.

Contudo, não vejo espaço legal para reconhecer tal alegação, até porque, antes de adentrar em qualquer mérito da matéria, os eventos em litígio envolve ano-calendário não alcançado pelas alterações promovidas pela lei nº 12.715 /2012, convertida pela MP nº 562, também de 2012.

Nas palavras do próprio relator, no seu voto acima exposto:

Subsidiariamente, alega que o percentual a ser aplicado seria o de 20%. Isto porque A técnica da proporcionalização tem como premissa uma ficção de a venda de um produto acabado é, na verdade, uma revenda de todos os componentes individualizados do produto acabado. Esta ficção se pauta em um percentual de participação, o qual é calculado tomando-se a relação percentual entre o custo do bem importado e o custo total do bem.

E, nessa toada, se a técnica da proporcionalização transforma a venda de um produto acabado em várias revendas, deveria se utilizar a margem de 20% aplicável às revendas. E esta conclusão pode ser comprovada com base nas alterações promovidas pela Lei 12.715 no artigo 18 da Lei 9.430 introduziram o novo PRL, o qual adota a técnica da proporcionalização, mas utiliza uma margem única de 20% para revenda e produção local.

Entendo não haver base legal para a alteração do método com base nessa ficção.

Acompanho seu posicionamento, NEGANDO PROVIMENTO quanto a este item.

2.6. Quanto à alegação da impossibilidade de as regras de preço de transferência serem aplicadas ante a existência de tratado internacional para evitar a dupla tributação com a China

Sobre tal tema, o eminente relator se manifestou no sentido que o tratado não é capaz de afastar a aplicabilidade das regras do preço de transferência.

Nas suas palavras:

O tratado para evitar a dupla tributação assinado entre o Brasil e a China não possui o condão de afastar a aplicabilidade das regras brasileiras de preços de transferência, mas tão somente a possibilidade de limitar as hipóteses de sua

aplicabilidade. Entendo que à luz do tratado, as regras de PT brasileira não são aplicáveis a pessoas vinculadas tal como disposto no art. 23 da Lei 9.430/96:

Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

V- a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Mas apenas as hipóteses descritas no art. 9 do Tratado, qual sejam:

*Empresas Associadas**1. Quando:*

a) uma empresa de um Estado Contratante participar direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de empresa do outro Estado Contratante, ou

b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de empresa do outro Estado Contratante, e, em ambos os casos, as duas empresas estiverem ligadas, em suas relações comerciais ou financeiras, por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma dessas empresas mas não o foram por causa destas condições, podem ser incluídos no lucro dessa empresa e tributados como tal.

Entendo que o desvio das margens predeterminadas, conforme a Lei, que definem o padrão *arm's length*, já é razão suficiente para aplicação das regras de TP, cumprindo com o requisito do tratado (*que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes*).

Acompanha-se no mesmo sentido dos termos do voto acima, NEGANDO PROVIMENTO quanto a este item.

2.7. Da inclusão do frete, seguro e tributos aduaneiros ("CIF+II")

Alega a recorrente que caso seja prevalecido o método utilizado pela autoridade fiscal autuante, ainda assim seus cálculos devem ser retificados, pois utilizado como base o método CIF+II, ou seja, incluindo na base o valor do frete, seguro e tributos sobre a importação, em que pese sua contratação com terceiros.

O eminente relator, no seu voto, entende que cabível tal alegação da recorrente, pois entende que *independente da norma em vigor, não há alteração no fato de que tais valores não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira*.

Contudo, ousa-se divergir da bem fundamentada posição do nobre relator, no sentido de que a apuração do preço parâmetro, dos valores relativos a frete e seguro, cujo o ônus tenha sido do importador, e dos tributos incidentes na importação está expressamente consignado no art. 18 da lei nº 9.430/1996, *caput* e § 6º, dada antes da alteração promovida pela lei nº 12.715/2012, assim transcrito:

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: [...]

II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL: [...]

III Método do Custo de Produção mais Lucro CPL: [...]

(...)

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

E a própria IN SRF nº 243/2002, no seu § 4º, do artigo 4º não vacila sobre acompanhar o mesmo entendimento:

Art. 4º (...)

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

Destarte, a pretensão da recorrente que a apuração do preço praticado deve ser o de valor FOB (*free on board*) da mercadoria importada, não merece acolhida.

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço praticado, devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador. Do contrário, haveria distorções com o preço parâmetro, que são as operações entre pessoas não vinculadas.

É necessário manter ambos os valores - preço praticado e preço parâmetro - no mesmo nível comparativo. E de qualquer forma, na nova redação dada pela lei nº 12.715/2012 não alterou tal entendimento, apenas ao permitir a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na apuração do preço praticado, na mesma toada do preço parâmetro, ou seja, mantendo a mesma base de comparação e grandeza dos valores.

Dito isto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso quanto a este item.

2.8. A ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício

Aqui, mantém-se a mesma posição do nobre relator, nos seus termos acima expostos, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto a este item.

3. Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO INTEGRAL ao recurso voluntário da recorrente.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges