



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.724684/2015-58
RESOLUÇÃO	1402-001.921 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 15-45.825, pela 1ª Turma da DRJ/SDR, de 29 de junho de 2017, que julgou improcedente a impugnação para manter o crédito tributário em sua totalidade juntamente com os correspondentes acréscimos legais.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“Relatório

1. Trata-se de novo julgamento que se faz em função de nulidade do Acórdão nº 15-42.825, de 29/06/2017, o qual deixou de enfrentar item de mérito apresentado na Impugnação interposta em primeira instância pelo Contribuinte em 29/12/2015, cientificado, por meio eletrônico, do Auto de Infração em 01/12/2015, lavrado para exigência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, decorrentes de divergência, no montante de R\$ 55.987.421,10, na regra aplicável para cálculo do Preço de Transferência sobre custos e despesas em operações com o exterior, no período de apuração encerrado em 31/12/2010.

2. Tendo em vistas as infrações apontadas, foi lançado crédito tributário no montante de R\$ 29.713.431,40 (vinte e nove milhões, setecentos e treze mil, quatrocentos e trinta e um reais e quarenta centavos), assim distribuído:

	VALOR DEVIDO	Multa 75%	Juros até 11/2015	TOTAL
IRPJ	9.797.798,70	7.348.349,03	4.701.963,60	21.848.111,33
CSLL	3.527.207,53	2.645.405,65	1.692.706,89	7.865.320,07
TOTAIS	13.325.006,23	9.993.754,68	6.394.670,49	29.713.431,40

3. Na determinação do valor dos tributos a lançar a Autoridade Fiscal procedeu à compensação de prejuízos e de bases negativas de períodos anteriores, limitado a 30% do lucro real ajustado, bem como contemplou os cálculos do Contribuinte relativos ao direito à Isenção e Redução do Imposto sobre o Lucro Real no percentual de 75% constantes da Ficha 10 da DIPJ, fls. 68 a 179, no valor de R\$ 13.054.747,29, ficando assim demonstrados os cálculos dos tributos lançados:

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA	DIPJ	AUTO DE INFRAÇÃO
LUCRO REAL calculado pelo Contribuinte	74.735.698,80	74.735.698,80
VALOR DA INFRAÇÃO apurado		55.987.421,10
LUCRO REAL	74.735.698,80	130.723.119,90
Prejuízo Compensado	-22.420.709,64	-39.216.935,97
Base de Cálculo do Imposto	52.314.989,16	91.506.183,93
IRPJ devido	7.847.248,37	13.725.927,59
ADICIONAL	5.207.498,92	9.126.618,39
Total	13.054.747,29	22.852.545,98
Isenção/Redução	-13.054.747,29	-13.054.747,29
VALOR IRPJ APURADO	-	9.797.798,69
	Diferença LANÇADA	9.797.798,69
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO	DIPJ	AUTO DE INFRAÇÃO
BASE DE CÁLCULO	52.314.989,16	91.506.183,93
CSLL APURADA	4.708.349,02	8.235.556,55
	Diferença LANÇADA	3.527.207,53

4. Na descrição dos fatos, a Autoridade Fiscal relata que “No desenvolvimento da ação fiscal foi possível constatar que a Fiscalizada, optou por utilizar no cálculo dos preços de transferência (PT), referente ao ano-calendário de 2010, os

métodos PRL - Preço de Revenda menos Lucro, 60% e 20% e PIC - Preços Independentes Comparados, o que, em princípio, estaria de acordo com o informado na DIPJ 2011, Ficha 32.”.

5. Analisando a documentação apresentada pelo contribuinte, a Fiscalização constatou que **“em relação aos valores calculados utilizando os métodos PIC e PRL 20%, não houve necessidade de valores a serem recalculados de ofício”.**

6. Diferentemente, quando o método eleito pelo Contribuinte foi o PRL-60, a Fiscalização verificou que os cálculos não obedeceram às disposições da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, do que resultou a infração apontada e os créditos constituídos.

DA IMPUGNAÇÃO

7. Em sua peça Impugnatória, o Contribuinte alega, primeiramente, que a Autoridade Fiscal no exercício de sua competência para verificar a matéria tributável deixou de considerar o benefício da isenção/redução sobre o lucro da exploração, no valor de R\$ 16.093.456,21, bem como as retenções que sofreu na fonte de Imposto de Renda no valor de R\$ 5.772.819,61, e os valores pagos de estimativa da CSLL no montante de R\$ 8.628.914,52 – item 3.1 da Impugnação.

8. Em seguida, após tecer considerações sobre o conceito de preço de transferência e a finalidade de seu controle, argui a ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 – item 3.2.2 da Impugnação.

9. Alega que a forma de apuração do preço parâmetro pelo PRL-60 preconizada pela IN SRF nº 243/2002 é absolutamente ilegal, pois diverge da fórmula do método segundo os comandos da Lei nº 9.430/96, art. 18, inciso II, alínea “d”, item 1, e conclui:

*Ora, na medida em que a fórmula que decorre do texto da Lei nº 9.430/96 e aquela que decorre do texto da IN SRF nº 243/2002 são diferentes e não se equivalem, pelas razões expostas anteriormente, é forçoso concluir que **a fórmula de apuração do preço parâmetro pelo PRL-60 preconizada pela IN SRF nº 243/2002 não pode ser deduzida do texto da Lei nº 9.430/96. Se assim é, certo é que a fórmula preconizada pela IN SRF nº 243/2002 não pode ser considerada uma interpretação possível da Lei nº 9.430/96.***

10. Ainda sobre a aplicação das normas sobre preço de transferência, a Impugnante se insurge contra a utilização do preço CIF (Cost, Insurance and Freight) na determinação do preço praticado. Considera que houve majoração indevida na apuração do preço praticado ao serem adicionados os custos/despesas de frete e seguro pagos a terceiros não vinculados – item 3.2.3 da Impugnação.

11. Por fim, no item 3.3, a Impugnante se insurge contra a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

12. Outrossim, a Impugnação também suscitou a seguinte questão, que, não abordada no Acórdão nº 15-42.825, de 29/06/2017, ensejou sua nulidade e este novo julgamento, tendo sido acatada circunstância alegada em sede de recurso voluntário, nos seguintes termos, fl. 2151:

05. Como se observa, concluiu a Fiscalização pela alegada necessidade de ajuste de preços de transferência no ano-calendário de 2010 por divergências havidas unicamente no Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de 60% ("PRL-60"), ao argumento de que a apuração feita pela Recorrente estaria "em desacordo com a Legislação vigente e regente da matéria sob apreciação e não constar memória de cálculo para os preços parâmetros informados". Desse modo, refez a apuração concernente ao PRL-60, de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002 ("IN SRF nº 243/2002"), e, ao assim proceder, chegou a um valor total de ajustes relativos ao PRL-60 para 2010 no valor de R\$ 55.995.261,48.

(...)

09. E, quanto ao mérito, a Recorrente demonstrou que os Autos de Infração em causa deveriam ser julgados insubsistentes, em síntese, porque:

(...)

(iii) ao considerar para fins de ajuste o preço parâmetro apurado pelo PRL-60, a Fiscalização deixou de considerar dedutível o maior valor apurado conforme o método mais favorável à Recorrente, tal como exige o art. 18, caput, e parágrafo 4º da Lei nº 9.430/96, eis que o valor do preço parâmetro apurado pelo PRL-60 é inferior ao valor do preço parâmetro apurado através de outros métodos (PRL-20 ou PIC), como restou demonstrado pela Recorrente; e (...)

15. Especificamente quanto à inobservância ao art. 18, caput, e parágrafo 4º da Lei nº 9.430/96, o r. Acórdão recorrido simplesmente silenciou. Em que pese a Recorrente haja comprovado em item próprio da Impugnação que a Fiscalização, ao considerar para fins de ajuste o preço parâmetro apurado pelo PRL-60, deixou de considerar dedutível o maior valor apurado conforme o método mais favorável à Recorrente, na medida em que o valor do preço parâmetro apurado pelo PRL-60 é inferior ao valor do preço parâmetro apurado através de outros métodos (PRL-20 ou PIC), o r. Acórdão recorrido não teceu uma linha sequer sobre a questão.

13. O tema encontra-se tratado na Impugnação no item 3.2.4: **"DO LANÇAMENTO EM DESACORDO COM O ARTIGO 18, CAPUT, E PARÁGRAFO 4º DA LEI Nº 9.430/96: O MÉTODO UTILIZADO PELA FISCALIZAÇÃO NÃO É O MAIS FAVORÁVEL À IMPUGNANTE"**.

14. Alega a Impugnante que a Fiscalização deixou de aplicar o método que lhe seria mais favorável, e apresenta tabelas das quais extrai como exemplo do

afirmado cálculos do preço parâmetro pelo método PRL-60 e pelos métodos PIC e PRL-20 relativamente aos seguintes itens:

Cód. do Material	Descrição do Material
02695S0	CIRCUITO IMPRESSO FLEXIVEL, MONTADO COM
02693N8	SENSOR DE CAPTURA DE IMAGENS, MONTADO, C
0210096	CIRCUITO IMPRESSO FLEXIVEL, MONTADO COM
02693H0	DISPOSITIVO DE CAPTURA DE IMAGENS COM CI
02640D1	SUBCONJUNTO COMPOSTO DE GABINETE PLASTIC
02693G9	CIRCUITO IMPRESSO FLEXIVEL, MONTADO COM
02694Z8	CIRCUITO IMPRESSO FLEXIVEL MONTADO COM C
0204085	CIRCUITO IMPRESSO FLEXIVEL, MONTADO COM
4850096	SUBCONJUNTO MOSTRADOR DE CRISTAL LIQUIDO
9791G35	TECLADO COM TECLAS DE SILICONE, PLASTICO

(...)"

Por sua vez, a 1ª Turma da DRJ/SDR julgou improcedente a impugnação para manter o crédito tributário em sua totalidade juntamente com os correspondentes acréscimos legais, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

INSTRUÇÃO NORMATIVA. LEGALIDADE.

A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. São normas complementares os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas vigentes

JUROS INCIDENTES SOBRE A MULTA.

Na constituição do crédito tributário de ofício os juros de mora e a multa são calculados sobre o principal. Após o prazo para impugnação ou pagamento, não ocorrendo este, o montante do lançamento é classificado como débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, e inclui todas as rubricas, dentre as quais a multa de ofício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN/SRF 243/2002.

A metodologia da IN SRF nº 243/2002 busca proporcionalizar o preço parâmetro ao insumo importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro é calculada

sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. DESPESAS COM FRETES, SEGUROS.

O valor do frete e seguro, cujo ônus tenha sido do importador, devem ser incluídos na apuração dos preços praticados, assim como na apuração dos preços parâmetro, segundo o método PRL.

DEDUÇÕES. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECOMPOSIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos fiscais.

DEDUÇÕES. VALORES DE TRIBUTOS PAGOS OU RETIDOS. UTILIZADOS NA COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS. INDISPONIBILIDADE.

Quando da lavratura de Auto de infração, não será deduzido do total apurado de ofício os valores de tributos pagos ou retidos na fonte já utilizados pelo Sujeito Passivo na compensação de débitos de sua responsabilidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

Irresignada, a Recorrente apresentou recurso voluntário alegando o seguinte:

“(…)

III – DAS RAZÕES DO RECURSO VOLUNTÁRIO

3.1 – DA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

17. Como visto no relato dos fatos, o r. Acórdão recorrido, sem qualquer justificativa, simplesmente deixou de apreciar um dos argumentos apresentados pela Recorrente em sua Impugnação (fls. 2054/2117), o qual, por si só, seria capaz de justificar a procedência da Impugnação.

18. De fato, em item próprio de sua defesa (item 3.2.4 da Impugnação — fls. 2054/21173) a Recorrente demonstrou que, ao considerar para fins de ajuste o preço parâmetro apurado pelo PRL-60, a Fiscalização deixou de considerar como dedutível o maior valor apurado conforme o método mais favorável à Recorrente, tal como exige o art. 18, caput, e parágrafo 4º da Lei nº 9.430/96, eis que o valor

do preço parâmetro apurado pelo PRL-60 é inferior ao valor do preço parâmetro apurado através de outros métodos (PRL-20 ou PIC). Contudo, o r. Acórdão recorrido simplesmente silenciou a este respeito, não tecendo uma linha sequer sobre a questão.

19. Ocorre, porém, que o Código de Processo Civil atualmente em vigor, em seu art. 489, §1º, IV, é expresso ao considerar como não fundamentada qualquer decisão “que não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador”.

20. Nesse sentido, inclusive, é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já à luz no novo Diploma Processual, como se pode verificar, exemplificativamente, a partir do Acórdão que segue:

(...

21. De se ver neste julgado do STJ, que a decisão vergastada não estaria adequadamente fundamentada justamente porque o julgador, sob a alegação de que não estaria obrigado a rebater todas as alegações da impugnante, deixou de enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo, os quais, ao menos em tese, seriam capazes de infirmar a conclusão adotada pelo julgador, indo de encontro ao comando do novo Diploma Processual.

22. A doutrina não discrepa deste entendimento quanto ao art. 489, §1º, IV, do Código de Processo Civil de 2015, como se pode verificar a partir da lição de Nelson Nery Jr., segundo a qual, “pela regra estatuída no texto normativo ora comentado, o juiz deverá pronunciar-se sobre todos os pontos levantados pelas partes, que sejam capazes de alterar a conclusão adotada na decisão”⁵.

23. Como se observa, portanto, o julgado e a doutrina supracitados se amoldam à situação dos presentes autos, uma vez que no caso o i. Relator deixou efetivamente de analisar todas as questões trazidas pela Recorrente, notadamente o argumento suscitado pela Recorrente em item próprio de sua defesa (item 3.2.4 da Impugnação — fls. 2054/21176), o qual, por si só, seria capaz de justificar a procedência da Impugnação.

24. Vale destacar que, no caso concreto, o i. Relator nem chegou a alegar que teria deixado de analisar o referido argumento porque não estaria obrigado a rebater todas as alegações da Impugnante (ora Recorrente), foi mais além, simplesmente ignorou — sem qualquer justificativa — o argumento suscitado na Impugnação, não tecendo nenhuma linha sequer sobre o mesmo e sobre os documentos a ele relacionados colacionados pela Recorrente, o que não deixa dúvida quanto à ausência de fundamentação adequada, nos termos do art. 489, §1º, IV, do Código de Processo Civil.

25. Em rigor, o r. Acórdão recorrido deixa de atender não só ao comando do art. 489, §1º, IV, do Código de Processo Civil, mas também das normas legais que regulam o Processo Administrativo e que exigem a fundamentação das decisões — tais como os arts. 50 da Lei nº 9.784/997 e 31 do Decreto nº 70.235/728 — a

fim de proporcionar ao contribuinte o direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório, expressamente consagrado no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal⁹ e no art. 2º da referida Lei nº 9.784/99¹⁰, sob pena de nulidade, nos termos do que expressamente determina o art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

“Art. 59. São nulos:

(...)

II – **os despachos e decisões** proferidos por autoridade incompetente ou com **preterição do direito de defesa.**” (grifou-se)

26. Com efeito, nada obstante à flagrante violação ao art. 489, §1º, IV, do Código de Processo Civil, a negativa de análise pelo r. Acórdão recorrido do argumento e das provas a ele correlatas colacionadas pela Recorrente já seria considerada uma nulidade apta a ensejar a anulação do julgamento, antes mesmo do Novo Código de Processo Civil. Nesse sentido é a jurisprudência do STJ:

(...)

27. De fato, apesar de a autoridade julgadora ser livre para formar sua convicção na apreciação da prova¹², tal liberdade “não autoriza que o julgador, ao seu talento, deixe de apreciá-las, pois isso acarretará cerceamento de defesa” ¹³. De igual modo, “por força do princípio do duplo grau de jurisdição, uma das hipóteses típicas de nulidade das decisões por cerceamento do direito de defesa consiste no não enfrentamento das questões suscitadas pelo defendente” ¹⁴.

28. No caso concreto, portanto, pelo fato do r. Acórdão recorrido se tratar de Acórdão que imotivadamente deixou de analisar os argumentos formulados expressamente pela Recorrente — e das provas a ele correlatas — caracterizado está o cerceamento de defesa, devendo o mesmo ser anulado, com o retorno dos autos à Primeira Instância Administrativa para que a DRJ/SDR decida adequadamente a lide, sob pena, inclusive, de supressão de instância, nos termos da jurisprudência unânime desse Egrégio Carf:

(...)

29. Sendo assim, merece ser anulado o r. Acórdão recorrido para que outro seja proferido pela DRJ/SDR, desta vez enfrentando o argumento deduzido pela Recorrente no item 3.2.4 de sua Impugnação (fls. 2054/2117).

30. Caso assim não se entenda, porém, o que se admite apenas para fins de argumentação, passa-se a demonstrar as razões pelas quais pelo mérito merece reforma o r. Acórdão recorrido

3.1 – DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO UMA VEZ QUE DEIXARAM DE CONSIDERAR DEDUÇÕES PREVISTAS EM LEI NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL SUPOSTAMENTE DEVIDOS

31. Em sua defesa, demonstrou a Recorrente a nulidade dos Autos de Infração em causa, uma vez que, ao recompor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para impor os ajustes objeto dos referidos lançamentos, a Fiscalização simplesmente deixou de considerar deduções legais a que fazia jus a Recorrente, em verdadeira afronta ao art. 142 do Código Tributário Nacional.

32. De fato, no caso concreto, a Fiscalização deixou de levar em consideração as seguintes deduções, como faz prova a DIPJ 2011 (fls. 68-179): i) quanto ao IRPJ, o benefício do lucro da exploração, no valor de R\$ 16.093.456,21 (Ficha 08 – Linha 49), assim como as retenções suportadas pela Recorrente ao longo de 2010, no valor de R\$ 5.772.819,61 (Ficha 12A – Linha 15 e Ficha 57), e, ii) quanto à CSLL, a CSLL mensal paga por estimativa ao longo de 2010, no valor de R\$ 8.628.914,52 (Ficha 17 – Linha 81).

33. O r. Acórdão recorrido reconheceu que as deduções legais a que faz a jus Recorrente efetivamente deixaram de ser consideradas na constituição do crédito tributário.

Porém, tentou justificar a infração legal praticada pela Fiscalização por meio de argumentos que, como se passa a demonstrar, não podem prevalecer.

34. Como é cediço, em se tratando de procedimento administrativo de lançamento, o art. 142 do Código Tributário Nacional determina que a autoridade administrativa deve “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”, “determinar a matéria tributável” e “calcular o montante do tributo devido”, sendo que, em seu parágrafo único, o referido dispositivo estabelece que a atividade administrativa de lançamento é vinculada — “isto é, submetida à legalidade” 21 — e obrigatória.

35. Ou seja, é competência privativa da autoridade fiscal a constituição do crédito tributário pelo lançamento, a partir da análise dos elementos de fato postos à sua disposição e à luz da legislação aplicável.

(...)

37. E a correta apuração do crédito tributário exigido, nos estritos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, pressupõe, necessariamente, no caso de IRPJ e CSLL, a consideração pelo próprio agente fiscal de deduções do imposto ou contribuição a pagar previstas na legislação tributária.

38. Especificamente sobre as rubricas que deixaram de ser consideradas pela Fiscalização no caso concreto, a legislação tributária é cristalina quanto à sua dedutibilidade:

Lei 9.430/9623

“Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995,

observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei." (grifou-se)

39. Houvesse a Fiscalização observado a legislação de regência e corretamente considerado as referidas deduções, perceberia que na verdade não se apuraria CSLL a pagar. Pelo contrário, haveria saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 393.357,97, como se pode facilmente verificar a partir das tabelas abaixo, elaboradas a partir dos dados extraídos da própria DIPJ 2011, constante dos autos às fls. 68-179:

CSLL DEVIDA DE ACORDO COM O AUTO DE INFRAÇÃO (SEM CONSIDERAR AS DEDUÇÕES LEGAIS)

Resultado Ajustado	130.723.119,90
Limite de Compensação de 30%	-39.216.935,97
Lucro Real Após Compensação	91.506.183,93
CSLL	8.235.556,55
CSLL (DIPJ)	-4.708.349,02
CSLL A PAGAR	3.527.207,53

CSLL DEVIDA CONSIDERANDO AS DEDUÇÕES

Resultado Ajustado	130.723.119,90
Limite de Compensação de 30%	-39.216.935,97
Lucro Real Após Compensação	91.506.183,93
CSLL	8.235.556,55
DEDUÇÕES	-8.628.914,52
CSLL Mensal Paga por Estimativa	-8.628.914,52
CSLL A PAGAR	-393.357,97

40. E, quanto ao IRPJ, houvesse a Fiscalização corretamente considerado as referidas deduções teria verificado que o montante do imposto supostamente devido não seria de R\$ 9.797.798,70, tal como exigido pelo Auto de Infração, mas sim, de R\$ 986.270,16:

IRPJ DEVIDO DE ACORDO COM O AUTO DE INFRAÇÃO (SEM CONSIDERAR AS DEDUÇÕES LEGAIS)

Resultado Ajustado	130.723.119,90
Limite de Compensação de 30%	-39.216.935,97
Lucro Real Após Compensação	91.506.183,93
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	22.852.545,98
À alíquota de 15%	13.725.927,59
Adicional	9.126.618,39
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL - DIPJ	- 13.054.747,29
À alíquota de 15% (DIPJ)	-7.847.248,37
Adicional (DIPJ)	-5.207.498,92
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	9.797.798,69

IRPJ DEVIDO CONSIDERANDO AS DEDUÇÕES

Resultado Ajustado	130.723.119,90
Limite de Compensação de 30%	-39.216.935,97
Lucro Real Após Compensação	91.506.183,93
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	22.852.545,98
À alíquota de 15%	13.725.927,59
Adicional	9.126.618,39
DEDUÇÕES	-21.866.275,82
Lucro da Exploração	-16.093.456,21
IRRF	-5.772.819,61
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	986.270,16

41. Neste contexto, para que restasse efetivamente atendido o comando do art. 142 do Código Tributário Nacional, a Fiscalização estava obrigada por lei a considerar as deduções a que fazia jus a Recorrente, porquanto, segundo a legislação de regência do IRPJ e da CSLL, somente após a dedução desses valores é que se apura o “quantum” eventualmente devido relativamente a esses tributos.

42. Contudo, em relação ao Lucro da exploração decorrente de Isenção/Redução do Imposto de Renda, o r. Acórdão recorrido concluiu que “Não cabe à autoridade fiscal, no caso de lançamento de ofício, efetuar a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento, conforme dispõe o art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002”, partindo da premissa — equivocada — segundo a qual a Recorrente teria postulado que, na determinação do valor dos tributos devidos apurados nos Autos de Infração, fosse efetuada a “recomposição do lucro da exploração para fins de novo cálculo dos incentivos”.

43. Ocorre que a Recorrente jamais pleiteou a “recomposição do lucro da exploração para fins de novo cálculo de investimento”. Na verdade, a Recorrente requereu simplesmente que, na determinação do valor dos tributos devidos apurados nos Autos de Infração, fosse deduzido o valor do incentivo fiscal de redução e isenção do imposto, calculado com base no lucro da exploração, já informado em sua DIPJ, como determina a legislação.

44. O requerimento da Recorrente não encontra nenhuma vedação, como quer fazer o r. Acórdão recorrido. Pelo contrário, há na verdade expressa previsão legal determinando a dedução requerida pela Recorrente.

45. Como se vê, não havia (como de fato não há) qualquer motivo autorizando a Fiscalização a deixar de considerar o Lucro da Exploração decorrente de

Isenção/Redução do Imposto de Renda na recomposição da base de cálculo do IRPJ supostamente devido no caso concreto.

46. Em relação às Deduções relativas a tributos retidos na fonte, especificamente quanto às retenções suportadas pela Recorrente ao longo de 2010, no valor de R\$ 5.772.819,61 (DIPJ 2011 - Ficha 12A/15 e Ficha 57), o r. Acórdão recorrido não questiona a sua existência, tampouco, a sua dedutibilidade, contudo, entendeu que no caso concreto não deveriam ser consideradas na recomposição da base de cálculo do IRPJ, em síntese, porque o Saldo Negativo de IRPJ no qual foram convertidas as mencionadas retenções haveria sido utilizado em compensação já homologada.

47. De fato, o r. Acórdão recorrido consignou exatamente o seguinte, *verbis*:

“Deduções relativas a tributos retidos na fonte.

34. Outro ponto da Impugnação trata da dedução dos tributos retidos na fonte.

35. No caso, na DIPJ referente ao período fiscalizado, o Contribuinte utilizou como dedução do Imposto de renda a pagar o valor retido na fonte de R\$ 5.772.819,61, constituindo este o valor do saldo negativo de IRPJ apurado.

36. Esse Saldo Negativo o Contribuinte utilizou, Processo Administrativo 10283.720924/2013-83, para compensar débitos de Imposto de Renda por Estimativa devido em setembro/2011 e IRPJ e CSLL devidos por Estimativa em Janeiro/2012:

NÚMERO DO PER/DCOMP	PER/DCOMP ATIVO C/DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO	VALOR UTILIZADO NA DCOMP
37805.11074.291211.1.3.02-0030	37805.11074.291211.1.3.02-0030	R\$ 4.673.483,95
26852.48227.290212.1.3.02-0096	37805.11074.291211.1.3.02-0030	R\$ 1.099.335,66
		R\$ 5.772.819,61

NÚMERO DO PER/DCOMP	DÉBITOS COMPENSADOS	VALOR
37805.11074.291211.1.3.02-0030	2362 IRPJ – Estimativa 09/2011	R\$ 3.373.450,75
26852.48227.290212.1.3.02-0096	2362 IRPJ – Estimativa 01/2012	R\$ 560.320,82
26852.48227.290212.1.3.02-0096	2484 CSLL – Estimativa 01/2012	R\$ 839.048,04

37. A compensação, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96 extingue o crédito sob condição resolutória de ulterior homologação, expressa ou tácita. Dispõe o § 2º do referido dispositivo:

(...)

38. Logo, uma vez utilizado o crédito para compensação, não mais se encontra o mesmo disponível para dedução neste processo. Ademais, as referidas PerDComp, 37805.11074.291211.1.3.02-0030 e 26852.48227.290212.1.3.02-0096, foram transmitidas em 29/12/2011 e 29/02/2012, respectivamente, encontrando-se já homologadas por expressa disposição legal.

39. Logo, não há mais que se falar no crédito de retenções na fonte do Imposto de Renda alegado pelo Contribuinte.

40. Consultando as DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras e a composição do saldo Negativo no PerDComp 37805.11074.291211.1.3.02-0030, se verifica que compuseram o crédito utilizado os seguintes valores:

01.108.177/0034-37	1708	66.708,97
01.701.201/0001-89	3426	2.545.414,74
04.531.620/0001-06	1708	43.560,38
04.531.620/0001-06	1708	10.410,81
04.802.134/0001-87	1708	43.890,97
17.298.092/0001-30	3426	412.976,70
17.298.092/0001-30	5557	736,56
33.479.023/0001-80	3426	2.648.875,76
33.479.023/0001-80	5557	190,84
60.701.190/0001-04	3426	53,89
		5.772.819,62

48. Tal entendimento, contudo, não pode prevalecer.

49. Primeiramente, porque, para que restasse atendido o comando do art. 142 do Código Tributário Nacional, a Fiscalização estava obrigada a considerar as deduções a que fazia jus a Recorrente, dentre as quais as Deduções relativas a tributos retidos na fonte, porquanto somente após a dedução desses valores é que, segundo a legislação de regência do IRPJ, apura-se corretamente o “quantum” eventualmente devido relativamente ao imposto.

50. Ou seja, a Fiscalização não tinha a “opção” de considerar — ou não — as retenções suportadas pela Recorrente ao longo de 2010, no valor de R\$ 5.772.819,61 (DIPJ 2011 - Ficha 12A/15 e Ficha 57) na apuração do imposto a pagar, independentemente se o Saldo Negativo de IRPJ no qual foram convertidas as mencionadas retenções houvesse sido utilizado para compensação homologada.

51. Não bastasse, em que pese as compensações declaradas por meio das PER/DCOMP's nºs 37805.11074.291211.1.3.02-0030 e 26852.48227.290212.1.3.02-0096 estarem atualmente tacitamente homologadas, eis que transmitidas em 29/12/2011 e 29/02/2012, respectivamente, e até o momento a Recorrente jamais foi notificada de qualquer Despacho Decisório em sentido contrário, fato é que os sistemas da Receita Federal do Brasil informam que ambas as PER/DCOMP's ainda se encontram “Em análise”.

52. Tal fato pode ser verificado por meio das seguintes informações fornecidas pelo e-cac, *verbis*:

Transmissão	PER/DCOMP	Tipo de Documento	Tipo de Crédito	Situação PER/DCOMP
29/12/2011	11264.72891.291211.1.3.04-0384	Declaração de Compensação	Pagamento Indevido ou a Maior	Despacho Decisório Emitido
29/12/2011	11345.42866.291211.1.3.04-0813	Declaração de Compensação	Pagamento Indevido ou a Maior	Despacho Decisório Emitido
29/12/2011	05507.72143.291211.1.3.04-2900	Declaração de Compensação	Pagamento Indevido ou a Maior	Despacho Decisório Emitido
29/12/2011	40497.92067.291211.1.3.04-3825	Declaração de Compensação	Pagamento Indevido ou a Maior	Despacho Decisório Emitido
29/12/2011	03709.90658.291211.1.3.02-5944	Declaração de Compensação	Saldo Negativo de IRPJ	Despacho Decisório Emitido
29/12/2011	37805.11074.291211.1.3.02-0030	Declaração de Compensação	Saldo Negativo de IRPJ	Em análise
29/02/2012	26852.48227.290212.1.3.02-0096	Declaração de Compensação	Saldo Negativo de IRPJ	Em análise
29/02/2012	38054.42801.290212.1.3.03-1709	Declaração de Compensação	Saldo Negativo de CSLL	Em análise
23/04/2012	08741.72643.230412.1.3.02-2832	Declaração de Compensação	Saldo Negativo de CSLL	Em análise
26/04/2012	10815.57128.260412.1.3.02-4506	Declaração de Compensação	Saldo Negativo de IRPJ	Em análise

53. Como pode ser verificado, também, por meio do próprio Processo Administrativo nº 10283.720924/2013-83 — originário das referidas compensações —, cujo último andamento dá conta de que desde 02/09/2013 o processo se encontra aos cuidados do “AFRFB José Matias para análise e parecer”, na DRF/Manaus-AM, conforme Despacho de Encaminhamento exarado na fl. 21 daqueles autos (Doc. 02), *verbis*:

AM MANAUS DRF

Fl. 21

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB

PROCESSO/PROCEDIMENTO: 10283.720924/2013-83
INTERESSADO: NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA

DESTINO: PARECERISTA/SEORT/DRF/MNS/AM - Emitir Parecer /
Despacho

DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

Ao AFRFB José Matias para análise e parecer.

DATA DE EMISSÃO: 02/09/2013

Apreciar e Assinar Documento /
SEVERINO CAVALCANTE DE SOUZA
GABINETE/SEORT/DRF/MNS/AM
SEORT/DRF-MANAUAS/AM
AM MANAUS DRF

54. Além disso, o Extrato do Processo que controla os débitos objeto das compensações declaradas por meio das PER/DCOMP's nºs

37805.11074.291211.1.3.02-0030 e 26852.48227.290212.1.3.02-0096 (Processo Administrativo nº 10283.720927/2013-17) (Doc. 03), vinculado ao Processo Administrativo nº 10283.720924/2013-83, traz a seguinte informação quanto ao status de cada um dos débitos “Devedor - Aguardando Rdc / Apreciação Do Pedido (Crédito)”:

CT / EVENTOS / COMPONENTE										
Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Valor originário	% multa	Vcto. do Principal	Vcto. da Multa	Multa mora	IN77/ 98	Rep.Fisc fins penais
Extinções / Eventos / Saldo				Principal / (Valor Referencial)	% multa	Situação do Saldo				
2362	09/2011	MENSAL	REAL	5.059.346,90		31/10/2011		S	N	N
Saldo de Principal c/ Multa de Mora				5.059.346,90		Devedor - Aguardando Rdc / Apreciação Do Pedido (Crédito)				
Número da declaração: 37805110742912113020030				Tipo: PER/DCOMP						
Tributo IRPJ										
Existem componentes pendentes de compensação										
2362	01/2012	MENSAL	REAL	560.320,02		29/02/2012		S	N	N
Saldo de Principal c/ Multa de Mora				560.320,02		Devedor - Aguardando Rdc / Apreciação Do Pedido (Crédito)				
Número da declaração: 268524822729021213020096				Tipo: PER/DCOMP						
Tributo IRPJ										
Existem componentes pendentes de compensação										
2484	01/2012	MENSAL	REAL	671.705,45		29/02/2012		S	N	N
Saldo de Principal c/ Multa de Mora				671.705,45		Devedor - Aguardando Rdc / Apreciação Do Pedido (Crédito)				
Número da declaração: 268524822729021213020096				Tipo: PER/DCOMP						
Tributo CSLL										
Existem componentes pendentes de compensação										

55. Como se vê, portanto, os sistemas da Receita Federal do Brasil não confirmam a afirmação do r. Acórdão recorrido de que as compensações declaradas se encontram “já homologadas” — ao menos, expressamente —.

56. De qualquer modo, as PER/DCOMP's nºs 37805.11074.291211.1.3.02-0030 e 26852.48227.290212.1.3.02-0096 foram transmitidas em 29/12/2011 e 29/02/2012, respectivamente, e a Recorrente intimada dos Autos de Infração em causa em dezembro de 2015, ou seja, no ato da lavratura dos Autos de Infração as referidas compensações ainda não haviam sido homologadas sequer tacitamente.

57. Desse modo, como se vê, não havia (como de fato não há) nenhum fundamento legal que amparasse o procedimento da Fiscalização de deixar de considerar as retenções suportadas pela Recorrente ao longo de 2010, no valor de R\$ 5.772.819,61 (DIPJ 2011 - Ficha 12A/15 e Ficha 57), na recomposição da base de cálculo do IRPJ supostamente devido no caso concreto.

58. E em relação às Deduções relativas a estimativas pagas de CSLL como antecipação do devido, especificamente quanto às estimativas de CSLL pagas pela Recorrente ao longo de 2010, no valor de R\$ 8.628.914,52 (DIPJ 2011 - Ficha 17/81), o r. Acórdão recorrido igualmente não questiona a sua existência, tampouco, a sua dedutibilidade, contudo, entendeu que no caso concreto não deveriam ser consideradas na recomposição da base de cálculo da CSLL, em síntese, porque o valor das estimativas compôs Saldo Negativo de CSLL, adicionalmente ao valor de retenções que não foram integralmente confirmadas por Despacho Decisório que analisou e não homologou a compensação do referido Saldo Negativo, logo, “este crédito da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL alegado pelo Contribuinte, no valor de R\$ 3.920.565,50, não pode ser pleiteado para dedução da Contribuição Social devida conforme o Auto de Infração em debate”.

59. De fato, o r. Acórdão recorrido consignou exatamente o seguinte, *verbis*:

“Deduções relativas a estimativas pagas de CSLL como antecipação do devido

41. O Contribuinte reclama da não dedução das estimativas pagas de CSLL no montante de R\$ 8.628.914,52.

42. Na DIPJ Ex 2011 AC 2010, ND 1458244, apresentada em 05/10/2011, Ficha 16, foi apurado R\$ 8.427.804,40 de estimativa devida, conforme tabela abaixo:

jun/10	2.455.325,30
jul/10	1.223.494,19
ago/10	75.751,85
set/10	521.878,91
out/10	2.564.794,21
nov/10	1.586.559,94
	8.427.804,40

43. Não obstante, na Ficha 17 da DIPJ, o valor informado de estimativa paga foi de R\$ 8.628.914,52, tendo sido apurado o um saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL de R\$ 3.920.565,50.

44. Ocorre que este saldo negativo a Impugnante apresentou como crédito para as seguintes compensações declaradas, não restando nenhum valor disponível:

Número do PERDComp	Valor do débito compensado	Tributos compensados
05752.45116.231012.1.7.03-7700	758.382,34	2484 CSLL - Estim. jan/2012
05002.10488.231012.1.7.03-6488	414.523,93	2484 CSLL - Estim. mar/2012
41473.38948.231012.1.7.03-8003	1.319.015,89	2484 CSLL - Estim. abr/2012
40766.52397.241012.1.3.03-0001	2.064.394,96	6912 PIS - Não Cumulativo Set/2012

45. Para compor o saldo negativo, além das estimativas CSLL pagas, o Contribuinte apresentou no PERDComp 05752.45116.231012.1.7.03-7700, Processo 10283.902395/2014-15, créditos relativos a retenções na fonte totalizando R\$ 201.110,12, os quais foram reconhecidos em parte, conforme Despacho Decisório (nº de rastreamento: 095448539) e Acórdão nº 12-83.726 - 6ª Turma da DRJ/RJ1, em face do qual o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 24/10/2016, pendente ainda de decisão do Conselho de Contribuintes - CARF.

46. Logo, este crédito da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL alegado pelo Contribuinte, no valor de R\$ 3.920.565,50, não pode ser pleiteado para dedução da Contribuição Social devida conforme o Auto de Infração em debate.”

60. De início, cumpre esclarecer que, ao contrário do afirmado pelo r. Acórdão recorrido, a Recorrente jamais pleiteou a dedução do Saldo Negativo de CSLL no valor de R\$ 3.920.565,50, mas sim das estimativas de CSLL por ela pagas ao longo de 2010, no valor de R\$ 8.628.914,52 (DIPJ 2011 - Ficha 17/81), as quais, juntamente com o valor das retenções por ela suportadas no mesmo ano, compuseram o referido Saldo Negativo.

61. De resto, o entendimento do r. Acórdão recorrido não pode prevalecer.

62. Primeiramente, porque também quanto às Deduções relativas a estimativas pagas de CSLL como antecipação do devido, a Fiscalização estava obrigada a considerá-las no ato da constituição do crédito tributário para que restasse efetivamente atendido o comando do art. 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que, segundo a legislação de regência da CSLL, somente após a dedução desses valores é que se apura corretamente o “quantum” eventualmente devido relativamente à contribuição.

63. Ou seja, a Fiscalização não tinha a “opção” de considerar — ou não — as estimativas pagas pela Recorrente a título de CSLL ao longo de 2010, no valor de R\$ 8.628.914,52 (DIPJ 2011 - Ficha 17/81) na apuração da contribuição a pagar, independentemente se o Saldo Negativo de CSLL que veio a ser composto por essas estimativas houvesse sido utilizado para compensação não homologada.

64. Ademais, “Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em DComp, e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na

DIPJ" (Solução de Consulta Interna COSIT nº18 de 13 de outubro de 2006) (Doc. 04).

65. Com efeito, considerando que o Despacho Decisório que deu origem ao Processo Administrativo nº 10283.902395/2014-15, referido pelo r. Acórdão recorrido, não homologou a compensação realizada com o Saldo Negativo de CSLL 2010 composto pelas estimativas sob análise, de modo que os débitos serão cobrados com base nas PER/DCOMP's que instrumentalizaram a referida compensação, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração da contribuição a pagar nos presentes autos, sob pena de haver cobrança em duplicidade.

66. Sendo assim, não havia (como de fato não há) nenhum fundamento legal que amparasse o procedimento da Fiscalização de deixar de considerar as estimativas de CSLL pagas pela Recorrente ao longo de 2010, no valor de R\$ 8.628.914,52 (DIPJ 2011 - Ficha 17/81), na recomposição da base de cálculo da CSLL supostamente devida no caso concreto.

67. Resta assim confirmada a nulidade dos Autos de Infração em causa, uma vez que, ao recompor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para impor os ajustes objeto dos referidos lançamentos, deixaram de considerar deduções legais a que fazia jus a Recorrente, em verdadeira afronta ao art. 142 do Código Tributário Nacional.

68. Caso assim não se entenda, porém, o que se admite exclusivamente para fins de argumentação, quando menos os valores do IRPJ e da CSLL devidos devem então ser aqueles apurados levando-se em consideração as mencionadas deduções.

69. Ainda que assim não se entenda, o que igualmente se admite para fins de argumentação, também pelo mérito merecem ser declarados insubsistentes os Autos de Infração em causa, como se passa a demonstrar.

3.2 – MÉRITO

3.2.1 – CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES: CONCEITO DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA E A FINALIDADE DE SEU CONTROLE

70. Cabe, de início, ressaltar, que o preço de transferência "resulta do estabelecimento de um valor específico e favorecido, em negócio entre pessoas vinculadas, através do qual se transferem lucros de uma para outra, sendo ambas as partes integrantes de um mesmo conglomerado empresarial. Assim, numa importação, a parte importadora transfere lucro para a exportadora através de preço majorado, e, ao contrário, numa exportação a exportadora transfere lucro para a importadora através de preço diminuído".

71. Ou seja, quando duas empresas, valendo-se de seu vínculo, realizam operações mediante a adoção de preços diversos daqueles que adotariam não fosse a existência deste vínculo, de modo a transferir indiretamente os lucros decorrentes daquela operação para o local que melhor lhes aprouver, caracterizada está a prática do preço de transferência²⁵.

72. Em regra, espera-se que mesmo as partes vinculadas operem em condições de mercado, praticando preços definidos a partir de condições normais de mercado; preços que seriam praticados por partes independentes, em condições idênticas ou similares; preços que não sejam influenciados pela vinculação existente entre as partes²⁶.

73. Trata-se do *princípio arm's length*.

74. Esse princípio consiste, em síntese, “em tratar os membros de um grupo multinacional como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único. Devendo-se tratá-los como entidades separadas (*separate entity approach*), a atenção volta-se à natureza dos negócios celebrados entre os membros daquele grupo”²⁷. Em consequência, o preço *arm's length* seria “aquele que teria sido acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, no mercado aberto.”

75. No entanto, nas operações entre partes vinculadas, pode ocorrer que os preços sejam artificialmente estipulados, deixando de corresponder aos preços de mercado, de modo que haja transferência do lucro entre as partes vinculadas, de uma jurisdição para outra.

76. Isso pode decorrer da tentativa do contribuinte de alocar sua renda em outras jurisdições, onde a tributação seja menos intensa³⁰ ou por uma estratégia empresarial³¹.

77. Nesse contexto, o controle de preços de transferência serve como instrumento de controle da apuração de margens de lucro que servirão para identificar a “renda tributável”³², mantendo a integralidade da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a renda na jurisdição em que essa renda é gerada³³, evitando a transferência de lucro ou renda de uma parte vinculada para outra situada em outra jurisdição³⁴ e protegendo o direito de cada jurisdição de tributar a renda nela gerada.

78. Os ajustes de preços de transferência, assim, visam precipuamente a restabelecer a base de cálculo do IRPJ e da CSLL que haveriam sofrido distorções em virtude da vinculação entre as partes, fazendo com que os citados tributos incidam sobre a parcela do lucro transferida indiretamente por meio da manipulação de preços decorrente da vinculação entre as partes³⁶.

79. Essa finalidade, diga-se, é reconhecida pela própria Exposição de Motivos nº 470/96³⁷, relativa ao Projeto de Lei nº 2.448/96, que redundou na Lei nº 9.430/96 — que instituiu as regras de Preços de Transferência no Brasil —, que assim afirma:

(...)

80. Nesse contexto, a comparação entre os preços parâmetro e os preços praticados pelo contribuinte constitui um meio para alcançar a finalidade do

controle de preços de transferência, que é a de evitar a alocação de renda ou lucro.

81. Assim, com o intuito de controlar os preços de transferência e, com isso, resguardar suas receitas tributárias, é que os Estados editam leis por meio das quais visam assegurar que as despesas com a importação de bens e serviços de pessoas vinculadas, assim como as receitas derivadas da exportação para tais pessoas, não sejam superiores ou inferiores, respectivamente, às despesas/receitas que seriam incorridas em condições normais de mercado.

82. Vale dizer, a legislação relativa aos preços de transferência tem por objetivo estabelecer limites máximos para a dedutibilidade de despesas e o arbitramento mínimo de receitas, de modo a evitar a manipulação do lucro que irá compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

83. Firmadas estas premissas, cumpre então demonstrar a manifesta insubsistência dos Autos de infração lavrados também pelo mérito.

3.2.2 – DA ILEGALIDADE DA IN SRF Nº 243/2002

84. Por entender que a apuração feita pela Recorrente pelo PRL-60 estaria “em desacordo com a Legislação vigente e regente da matéria sob apreciação e não constar memória de cálculo para os preços parâmetros informados”, a Fiscalização refez a apuração concernente ao PRL-60, de acordo com a IN SRF nº 243/200238 .

85. Demonstrou a Recorrente em sua defesa, contudo, que a forma de apuração do preço parâmetro pelo PRL-60 preconizada pela IN SRF nº 243/2002, adotada pela Fiscalização, é absolutamente ilegal, não podendo prevalecer no caso concreto, pelas seguintes razões.

86. No Brasil, as regras de preços de transferência foram introduzidas pela Lei nº 9.430/9639, que em seu art. 18 dispõe o seguinte, em relação às operações de importação:(...)

87. Como se observa, a lei acima transcrita contemplou, para o caso de importações, três métodos voltados à apuração de parâmetros para a comparação com o preço praticado em operações realizadas entre empresas vinculadas: Método dos Preços Independentes Comparados – PIC, Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL e Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL.

88. Destaque-se que, de acordo com a redação original da Lei nº 9.430/9640, o PRL era destinado a apurar o preço parâmetro unicamente de bens importados destinados à revenda, com aplicação da margem de lucro de 20% (vinte por cento). Contudo, com o advento da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000 (“Lei nº 9.959/2000”), esse método foi estendido também àqueles bens importados sujeitos à industrialização em território nacional, com aplicação da margem de lucro de 60% (sessenta por cento).

89. Como se vê, o sistema de controle de preços de transferência introduzido pela Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, optou por métodos de cálculo do preço parâmetro que utilizam margens de lucro predefinidas: de 20% (vinte por cento) sobre o preço de revenda, naqueles casos em que o bem importado é destinado à revenda, sem sofrer qualquer espécie de industrialização no País (“PRL-20”), e de 60% (sessenta por cento) sobre o preço de revenda (considerando algumas deduções), naqueles casos em que o bem importado é aplicado na produção de outros bens industrializados no País (PRL-60).

90. Com o objetivo de regulamentar a Lei nº 9.430/96, foi editada inicialmente a Instrução Normativa nº 38, de 30 de abril de 1997 (“IN SRF nº 38/97”). Com o advento da Lei nº 9.959/2000, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 113, de 19 de dezembro de 2000 (“IN SRF nº 113/2000”) que, no que diz respeito ao PRL, foi confirmada pela Instrução Normativa que a revogou — Instrução Normativa SRF nº 32, de 30 de março de 2001 (“IN SRF nº 32/2001”). Em 11 de novembro de 2002, a IN SRF nº 32/2001 foi revogada pela IN SRF nº 243/2002, que passou, então, a regulamentar as matérias relacionadas aos preços de transferência.

91. Especificamente em relação à apuração do preço parâmetro pelo PRL-60, a IN SRF nº 32/2001 estabelecia o seguinte: (...)

92. Como se observa, a IN SRF nº 32/2001 valeu-se tão-somente dos elementos contidos no texto legal (mais precisamente, no inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96) para estabelecer a forma de apuração do preço parâmetro pelo PRL-60, de maneira que se encontra em absoluta conformidade com a forma de apuração estabelecida na Lei nº 9.430/9642 .

93. Assim, o contribuinte que apura o preço parâmetro pelo PRL-60 nos termos da IN SRF nº 32/2001 — tal como é o caso da Recorrente —, está em verdade realizando a referida apuração conforme o disposto na Lei nº 9.430/96, lei essa, como visto, que rege a matéria relativa aos preços de transferência. Só por essa razão já é possível perceber a improcedência do argumento utilizado pela Fiscalização como fundamento para a lavratura dos Autos de Infração em causa, no sentido de que os cálculos elaborados pela Recorrente estariam “em desacordo com a Legislação vigente e regente da matéria sob apreciação”.

94. Em rigor, a Recorrente adotou, no caso concreto, **a forma preconizada pela Lei nº 9.430/96 para a apuração do preço parâmetro pelo PRL-60.**

95. A IN SRF nº 243/2002, entretanto, especificamente em relação à apuração do preço parâmetro pelo PRL-60, veio a estabelecer o seguinte: (...)

96. Traduzindo em fórmula matemática a apuração do preço parâmetro pelo PRL-60, de acordo com a Lei nº 9.430/96, tem-se o seguinte:

$$\text{“Preço Parâmetro} = \text{Preço de Revenda} - \text{Despesas (desc., imp. e comis.)} - [60\% \times (\text{Preço Revenda} - \text{Despesas} - \text{Valor Agregado})]\text{”}^{43}$$

97. Por outro lado, de acordo com a IN SRF nº 243/2002, tem-se o seguinte:

“Preço Parâmetro = [(Custo bem Importado / Custo Total) x (P. Venda - Despesas)] - {60% x [(Custo bem Importado / Custo Total) x (P. Venda - Despesas)]}”⁴⁴

98. Como se observa, a apuração do preço parâmetro pelo PRL-60 conforme o disposto na Lei nº 9.430/96 diverge daquele disposto na IN SRF nº 243/2002.

99. Em rigor, há duas fórmulas diferentes — não apenas em função de sua estrutura, mas também pelo conjunto das variáveis envolvidas —, que não se equivalem — na medida em que há a impossibilidade de derivação de uma das fórmulas a partir da outra —, para a apuração do preço parâmetro pelo PRL-60, uma que atende ao disposto na Lei nº 9.430/96, a outra que atende ao disposto na IN SRF nº 243/2002.

100. Isso, porque a IN SRF nº 243/2002 ao “regulamentar” a mencionada apuração, além de simplesmente deixar de considerar variável expressamente contida na Lei nº 9.430/96, considerou outras variáveis não contidas no referido texto legal.

101. De fato, na apuração do preço parâmetro pelo PRL-60, nos termos da Lei nº 9.430/96 (art. 18, inciso II, alínea “d”, item 1), deve-se excluir o valor agregado no País apenas para fins de cálculo da margem de 60% (sessenta por cento), mantendo-se porém esse valor no cálculo do preço parâmetro.

102. Contudo, na apuração do preço parâmetro pelo PRL-60 nos termos da IN SRF nº 243/2002, além de uma proporcionalização do preço de revenda do produto final, em função do percentual de custo do insumo importado no custo total do bem produzido, mediante a inserção de variáveis — não previstas na Lei nº 9.430/96 — para calcular a proporcionalização, de participação do valor do bem importado no custo total do bem produzido, e de participação do valor do bem importado no preço de venda do bem produzido, há a pronta exclusão do valor agregado no País tanto no cálculo da margem de 60%, quanto no cálculo do preço parâmetro.

103. Ora, na medida em que a fórmula que decorre do texto da Lei nº 9.430/96 e aquela que decorre do texto da IN SRF nº 243/2002 são diferentes e não se equivalem, pelas razões expostas anteriormente, é forçoso concluir que a fórmula de apuração do preço parâmetro pelo PRL-60 preconizada pela IN SRF nº 243/2002 não pode ser deduzida do texto da Lei nº 9.430/96. Se assim for, certo é que a fórmula preconizada pela IN SRF nº 243/2002 não pode ser considerada uma interpretação possível da Lei nº 9.430/96.

104. Tanto isso é verdade, que segundo a interpretação da Lei nº 9.430/96 construída pela IN SRF nº 243/2002, a partir da qual se cria um critério de proporcionalização, o preço líquido de revenda não é mais o preço do produto final vendido, mas sim o preço de revenda das partes e peças que são agregadas ao produto final. Segundo essa interpretação, o preço de venda a ser considerado é o preço de revenda dos produtos importados, que, no entanto, não são revendidos, mas apenas incluídos no produto final a ser alienado.

105. Além do que, a proporcionalização do preço de revenda face ao custo instituída pela IN SRF nº 243/2002 simplesmente “presume que o valor agregado de todos os insumos no produto final é igual”, e desconsidera, desse modo, constatações empíricas essenciais, como, por exemplo, no caso de um avião, em que “o valor agregado do computador de bordo ou do motor é maior do que o valor agregado do parafuso ou da pintura” 46, ou, também, no caso de um carro, em que “o valor agregado do motor é proporcionalmente mais alto do que o valor agregado da roda” .

106. Ao assim determinar, a IN SRF nº 243/2002 fixa, para efeitos de cálculo do preço parâmetro, a margem de lucro do valor agregado no País no percentual de 60%, que é imediatamente excluída.

107. Portanto, de acordo com a IN SRF nº 243/2002, a margem de lucro que presumivelmente seria atribuída a todos os componentes — se assim fosse possível estruturar o cálculo na forma da Lei nº 9.430/96 — deveria ser a mesma tanto para o componente importado quanto para todos os insumos nacionais (inclusive mão de obra), de 60% (o que representa um acréscimo de 150% sobre todos os custos envolvidos). E essa margem de lucro presumida sobre os insumos nacionais (valor dos insumos nacionais multiplicada por 150%), juntamente com o seu valor (em conjunto, portanto, representando 250% do valor dos insumos nacionais), de acordo com a IN SRF nº 243/2002, devem ser excluídas do preço de revenda para cálculo do PRL-60, por meio da proporcionalização linear.

108. Na verdade, não há fundamento na Lei nº 9.430/96 para a adoção da proporcionalização levada a efeito pela IN SRF nº 243/2002 para a apuração do preço parâmetro pelo PRL-60.

109. Havendo a Lei nº 9.430/96 disposto expressamente como seria tratado o valor agregado no País, “ou seja, excluir o valor agregado no país do preço líquido de revenda para apurar o preço líquido de venda do insumo importado” 48, em rigor, limitou o campo de atuação do legislador infralegal. Considerando, porém, que o critério de proporcionalização com o custo estabelecido pela IN SRF nº 243/2002 ultrapassou esse limite de atuação, restou instituído sem respaldo legal.

110. Ainda que o critério de proporcionalização com o custo pudesse ser considerado lógico e racional, o que se admite apenas para fins de argumentação, o fato é que esse critério não foi estabelecido pela lei, de modo que não competia ao legislador infralegal instituí-lo.

111. Em verdade, o Poder Executivo, a pretexto de corrigir defeitos que reputava existentes na Lei nº 9.959/2000, que deu nova redação à Lei nº 9.430/96, fixou um novo critério de apuração do preço parâmetro pelo PRL-60, introduzindo-o, no entanto, por norma regulamentar, em desconformidade com a lei.

112. Essa diferença existente entre a apuração do preço parâmetro pelo PRL-60 conforme a fórmula preconizada pela Lei nº 9.430/96 e conforme a fórmula preconizada pela IN SRF nº 243/2002 — e, por consequência, o conflito entre a lei

e a instrução normativa —, pode ser demonstrada por meio de exemplos numéricos, considerando o seguinte caso hipotético:

Parcelas	Valor (R\$)
Preço de Revenda	138,00
Descontos, impostos, comissões e corretagens	18,00
Custo de Bem Importado	60,00
Valor Agregado no País	35,00
Percentual de Participação do bem importado no custo total do bem produzido	63,16%

113. Aplicando-se a fórmula extraída da Lei nº 9.430/96:

Preço Parâmetro = Preço de Revenda - Despesas (desc., imp. e comis.) - [60% x (Preço Revenda - Despesas - Valor Agregado)]

Preço Parâmetro = 138,00 - 18,00 - [60% x (138,00 - 18,00 - 35,00)]

Preço Parâmetro = 69,00

Ajuste = Ø (zero)

114. Aplicando-se a fórmula extraída da IN SRF nº 243/2002:

Preço Parâmetro = [(Custo bem Importado / Custo Total) x (P. Venda - Despesas)] - {60% x [(Custo bem Importado / Custo Total) x (P. Venda - Despesas)]}

Preço Parâmetro = [(60,00 / 95,00) x (138,00 - 18,00)] - {60% x [(60,00 / 95,00) x (138,00 - 18,00)]}

Preço Parâmetro = [63,16% x 120,00] - [60% x (63,16% x 120,00)]

Preço Parâmetro = 75,79 - 45,48

Preço Parâmetro = 30,32

Ajuste = 29,68

115. Como se observa, aplicando a fórmula preconizada pela Lei nº 9.430/96 não estaria o contribuinte obrigado a proceder ajuste algum para fins de preços de transferência. Por outro lado, aplicando a fórmula preconizada pela IN SRF nº 243/2002, estaria obrigado a proceder um ajuste no valor de R\$ 29,68, oferecendo à tributação do IRPJ e da CSLL uma parcela do custo do bem importado que seria dedutível caso observada a sistemática prevista em lei.

116. No caso concreto, enquanto aplicando a fórmula preconizada pela Lei nº 9.430/96 estaria a Recorrente obrigada a proceder (como de fato procedeu!) um ajuste de R\$ 7.736,92 para fins de preços de transferência, em relação às operações sob análise, aplicando a fórmula preconizada pela IN SRF nº 243/2002, para as mesmas importações, estaria a Recorrente obrigada a proceder um ajuste de R\$ 55.995.261,48, conforme apurou a Fiscalização.

117. Isso confirma, portanto, não só o efetivo conflito entre a Lei nº 9.430/96 e a IN SRF nº 243/2002, mas, sobretudo, que “a Instrução Normativa nº 243/02 excede os preceitos do legislador, instituídos na Lei nº 9.430/96, alterada pela Lei

nº 9.959/00, vez que gera resultados mais restritivos para o controle dos preços de transferência, podendo aumentar injustificadamente, dessa forma, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL” 50 (grifou-se).

118. Ao se colocar em frontal conflito com a disposição expressa da Lei nº 9.430/1996, a IN SRF nº 243/2002 incorre em nítida afronta ao Princípio da Legalidade e em flagrante excesso do poder regulamentar atribuído à Secretaria da Receita Federal do Brasil, revelando-se, em consequência, carente de validade.

119. De fato, o ordenamento jurídico brasileiro consagra o Princípio da Legalidade, como evidencia já a qualificação da República Federativa do Brasil como um “Estado Democrático de Direito” (CF, art. 1º).

120. A previsão genérica do Princípio da Legalidade encontra-se no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal: (...)

123. Por outro lado, a edição de regulamentos administrativos limita-se à “fiel execução da lei”, nos termos do artigo 84, inciso IV, e do artigo 87, parágrafo único, inciso II, ambos da Constituição Federal:

“Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...)

124. Assim, no ordenamento jurídico brasileiro os regulamentos devem sempre ser *secundum legem*. Não há espaço para a Administração editar regulamentos *contra legem* ou *extra legem*. Não pode o regulamento contrariar a lei ou extrapolá-la, criando obrigação ex novo. Não existe no ordenamento jurídico brasileiro o regulamento autônomo, que cria, sponte suo, obrigação não prevista em lei. (...)

129. Não bastasse a ofensa ao Princípio da Legalidade, o regulamento que contraria o texto de lei nega vigência ao próprio dispositivo legal pretensamente regulamentado. Nesses casos, além do vício de inconstitucionalidade, o dispositivo regulamentar é tido por inválido pela sua ilegalidade⁶².

130. Assim, considerando que a IN SRF nº 243/2002 se coloca em frontal conflito com a disposição expressa da Lei nº 9.430/1996, incorrendo em nítida afronta ao Princípio da Legalidade e em flagrante excesso do poder regulamentar atribuído à Secretaria da Receita Federal do Brasil, dúvida não remanesce quanto à sua absoluta ilegalidade.

131. Destaque-se que a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 já foi reconhecida pelo Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) em mais de uma oportunidade, dentre as quais, no julgamento do Processo Administrativo nº 16643.000043/2009-14, em Acórdão que restou assim ementado:(...)

134. Confirmando essa ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, mais especificamente da ausência de base legal do critério de proporcionalização instituído pela referida norma regulamentar para a apuração do preço parâmetro pelo PRL-60, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 563, de 2012 (“MP nº 563/2012”), convertida na Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012⁶⁶, que, além de outras

questões relativas aos preços de transferência, “introduz o critério de proporcionalização previsto no inciso II, § 11, artigo 12, da IN SRF nº 243, de 2002, agora sim incorporado por ato com força de lei”. (...)

136. De fato, a própria exposição de motivos da MP nº 563/2012 evidencia que os mecanismos de controle dos preços de transferência até então somente contidos na IN nº 243/2002 careciam de fundamento legal, conforme se verifica pelo excerto abaixo reproduzido, (...)

137. Para afastar qualquer dúvida sobre tema, transcreve-se o seguinte trecho, também extraído da Exposição de Motivos da referida MP nº 563/2012, que deixa claro o reconhecimento de que o novo texto legal proposto pode ocasionar aumento da carga tributária, daí a necessidade de aplicação do Princípio da Anterioridade: (...)

138. Ora, se o texto da referida MP, que muito se aproxima do texto da malfadada IN 243/2002, submete-se à aplicação do Princípio da Anterioridade, ante a possibilidade de aumento de carga tributária, é de se concluir que a referida IN nº 243/2002 também poderia implicar (como de fato implicou, no caso da Recorrente!) em tal aumento.

139. Entretanto, conforme amplamente demonstrado, diferentemente da MP nº 563/2012, uma Instrução Normativa não poderia ocasionar aumento de carga tributária.

140. Aliás, é importante ressaltar que já houve anteriormente uma tentativa frustrada de “legalizar” o método previsto na IN/SRF nº 243/2002 por meio da edição da Medida Provisória nº 478, de 29 de dezembro de 2009 (“MP nº 478/2009”), que ao final do seu período de vigência perdeu a validade por não ter sido convertida em Lei, fato que evidencia ainda mais a ilegalidade ora apontada.

141. Assim, a conclusão não pode ser outra senão a de que a aplicação da IN/SRF nº 243/2002 não deve ser aceita.

142. Nessas circunstâncias, diante da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, no que diz respeito à forma de apuração do preço parâmetro pelo PRL-60, deve prevalecer a forma de apuração preconizada pela Lei nº 9.430/96.

143. Assim, considerando, no caso concreto, haver a Fiscalização concluído pela necessidade de ajuste de preços de transferência no ano-calendário de 2010 — ensejando a lavratura dos Autos de Infração que deram origem ao presente Processo Administrativo — justamente porque, em relação às importações sob análise, a Recorrente não apurou o preço parâmetro pelo PRL-60 na forma preconizada pela IN SRF nº 243/2002, mas sim na forma preconizada pela Lei nº 9.430/96 (que coincide com a forma preconizada pela IN SRF nº 32/2001), dúvida não remanesce não só quanto ao equívoco da premissa adotada pela Fiscalização, mas, sobretudo, quanto à improcedência dos referidos Autos de Infração.

3.2.3 — DA IMPOSSIBILIDADE DE INCLUIR NO PREÇO PRATICADO O VALOR DAS DESPESAS DE FRETE E SEGURO PAGOS A TERCEIROS NÃO VINCULADOS

144. Conforme consignado no r. Acórdão recorrido, a Recorrente demonstrou em sua defesa que não cabe a inclusão dos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação para determinação do preço praticado (cálculo “CIF”), em razão dos seguintes argumentos:

- (i) *“que não se tratam de operações entre pessoas vinculadas;*
- (ii) *“que a Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012, convertida na Lei nº 12.715, de 2012, modificou a redação do § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, e incluiu o § 6º-A para esclarecer que não compõem o preço praticado os valores do frete e do seguro, desde que observadas certas condições”, e*
- (iii) *“que os valores de frete, seguro não devem ser incluídos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro calculado segundo o método PRL, uma vez que foram pagos a terceiros e não estariam sujeitos às regras dos preços de transferência.”*

145. O r. Acórdão recorrido, contudo, entendeu que “os valores relativos ao frete, seguro e Imposto de Importação devem ser incluídos no cálculo do preço praticado”, em razão dos seguintes argumentos:

“31. Todavia, cumpre reiterar que as alterações promovidas pela Lei nº 12.715, de 2012, somente são aplicáveis a partir do ano-calendário de 2012. Para os fatos geradores em análise aplicam-se as disposições do § 6º do artigo 18, da Lei nº 9.430, de 1996, em sua redação original, que determinava expressamente que integram o custo, para fins de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador.

32. Nesse sentido, a IN SRF nº 243, de 2002, ao dispor no § 4º do seu artigo 4º que “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”, nada mais faz do que regulamentar os aspectos relativos aos preços de transferência expostos na Lei nº 9.430, de 1996. “

146. Contudo, tal entendimento não pode prosperar, porquanto acaba por majorar indevidamente o preço praticado, o que pode conduzir, em sua comparação aos preços parâmetro, à equivocada identificação de ajustes, em casos nos quais, corretamente calculados os preços praticados, nenhum ajuste seria necessário, ou a uma equivocada quantificação dos ajustes eventualmente necessários. Senão vejamos.

147. O controle de preços de transferência visa a eliminar uma artificial alocação de renda entre partes vinculadas situadas em jurisdições distintas, por meio da prática de preços distintos daqueles que seriam praticados nas condições normais de mercado — manipulação de preços essa que, evidentemente, só pode ser cogitada em operações realizadas entre partes vinculadas —.

148. Tanto é assim que o próprio caput do art. 18 da Lei nº 9.430/96 é expresso ao afirmar: (...)

149. Como se vê, o regramento estabelecido afirma, textualmente, que apenas serão submetidos ao controle de preços de transferência os “custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos”, importados em “operações efetuadas com pessoa vinculada”.

150. Assim, ao se considerar, na apuração do preço praticado pelo contribuinte em operações envolvendo partes vinculadas, para fins de controle de preços de transferência, os valores pagos a terceiros não vinculados, estar-se-á aplicando as regras de controle de preços de transferência a operações que não são “operações efetuadas com pessoa vinculada” e que, em consequência, não se enquadram no conceito adotado pela legislação.

151. Essa afirmação pode ser facilmente ilustrada por meio de um exemplo aritmético.

152. Suponha-se que uma importação efetuada com pessoa vinculada seja valorizada, pelo seu preço de importação, a R\$ 50,00 e que o frete e seguro tenham sido pagos a terceiros não vinculados, no valor global de R\$ 5,00. Suponha-se agora que o preço parâmetro tenha sido calculado a R\$ 50,00. Avaliando-se apenas a operação com a pessoa vinculada, nenhum excesso de custo seria passível de adição ao lucro real, já que o preço praticado na operação com a pessoa vinculada é idêntico àquele identificado como parâmetro. Entretanto, caso se adicione o valor pago a terceiros não vinculados a título de frete e seguro, o preço praticado passaria a ser R\$ 55,00, impondo a adição do valor de R\$ 5,00 ao lucro real e a base da CSLL.

153. Veja-se, que, nesse exemplo, o valor considerado indedutível corresponderia ao valor relativo ao frete e ao seguro pagos a terceiros não vinculados, o que escapa ao conceito de controle de preços de transferência.

154. Cabe recordar, outrossim, que a disposição inserta no parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, que constitui o fundamento legal dos dispositivos da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, deve ser interpretada em harmonia com a regra geral contida no caput deste mesmo art. 18 da Lei nº 9.430/96, acima reproduzido, que, como se viu, refere-se expressamente às “operações efetuadas com pessoa vinculada”.

155. Portanto, ao estabelecer que “integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador”, o parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 se refere ao valor do frete e do seguro pagos pelo importador a “pessoa vinculada”, e não a todo e qualquer valor pago pelo importador a título de frete e seguro e, muito especialmente, não aos valores relativos a frete e seguro pagos pelo importador a pessoa não vinculada.

156. Entender o contrário significaria pretender, ainda que de forma indireta, aplicar o controle de preços de transferência em operações efetuadas com pessoas não vinculadas.

157. É de se notar, por fim, que o frete e o seguro são negócios jurídicos ou operações autônomas, dissociadas da importação de mercadorias, apresentando obrigações próprias para as partes contratantes.

158. O frete e o seguro compartilham com a importação apenas seu objeto, mas não as partes obrigadas. O que será transportado e segurado será a mercadoria importada, mas o contrato de transporte e de seguro não envolve as mesmas partes e, muito especialmente, não envolve o exportador que mantém relação de vinculação com o importador.

159. Sendo o contrato de frete e o contrato de seguro dissociados do contrato de importação, com características completamente distintas, e não envolvendo o exportador que mantém com o importador a relação de vinculação, não pode a dedutibilidade dos pagamentos realizados a título de frete e de seguro estar condicionada à natureza do exportador domiciliado no exterior, em especial, à sua eventual relação de vinculação com o importador.

160. Nesse sentido é a jurisprudência da própria CSRF, como se pode verificar do Acórdão que segue: (...)

162. Tal entendimento está em linha inclusive com a finalidade para a qual foi criado o preço de transferência: “controlar os preços praticados nas operações de compra e venda e prestação de serviços entre partes relacionadas”.

163. Ademais, inexistente fundamento legal que determine a inclusão do valor do frete e do seguro no preço praticado, para fins de apuração do preço parâmetro segundo o método PRL.

164. Corroborando esse entendimento, a MP nº 563/2012, convertida na Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, acrescentou o inciso I ao parágrafo 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, que passou a consignar expressamente o seguinte: (...)

165. De fato, a exposição de motivos da MP nº 563/2012 deixa bem evidenciado que as despesas de frete e seguro contratados com pessoas não vinculadas não devem ser consideradas no cálculo do PRL, *verbis*: (...)

166. Desse modo, ao contrário do afirmado pela Fiscalização, para se apurar o preço praticado deve-se levar em conta o valor FOB da operação e não o valor CIF, nos termos do caput do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

167. Assim sendo, dúvida não remanesce quanto à necessidade de serem considerados insubsistentes os Autos de Infração em causa, ou quando menos a ser determinada a exclusão dos valores relativos ao frete e ao seguro pagos a partes não vinculadas da apuração dos preços praticados pela Recorrente, para fins de aplicação do controle de preços de transferência.

3.2.4 — DO LANÇAMENTO EM DESACORDO COM O ART. 18, CAPUT, E PARÁGRAFO 4º DA LEI Nº 9.430/96: O MÉTODO UTILIZADO PELA FISCALIZAÇÃO NÃO É O MAIS FAVORÁVEL À RECORRENTE

168. Ainda que se entenda que a forma de apuração do preço parâmetro pelo PRL 60 preconizada pela IN SRF nº 243/2002 decorre de uma interpretação possível da Lei nº 9.430/96, o que se admite apenas para fins de argumentação, demonstrou a Recorrente em sua defesa que ainda assim os Autos de Infração em causa são de qualquer modo improcedentes, visto que lavrados em desacordo com o art. 18, caput, e parágrafo 4º da Lei nº 9.430/96 c/c art. 142 do Código Tributário Nacional.

169. Isso, porque ao considerar para fins de ajuste o preço parâmetro apurado pelo PRL-60, os Autos de Infração deixaram de considerar o método mais favorável à Recorrente, tal como exige o art. 18, caput, e parágrafo 4º da Lei nº 9.430/96, eis que o valor do preço parâmetro apurado pelo PRL-60 é inferior ao valor do preço parâmetro apurado através de outros métodos (PRL-20 ou PIC).

170. Não obstante assim seja, fato é que o r. Acórdão recorrido simplesmente silenciou a este respeito. O r. Acórdão recorrido não teceu uma linha sequer sobre esta questão.

171. De fato, demonstrou a Recorrente em sua Impugnação, que o valor do Preço Parâmetro Unitário apurado pela Fiscalização segundo o PRL-60, valendo-se da forma preconizada pela IN SRF nº 243/2002, é, no caso de inúmeros itens, inferior ao valor do preço parâmetro calculado, ou pelo PRL-20, ou pelo PIC, pela Recorrente, para o mesmo item.

172. Para comprovar o afirmado, a Recorrente juntou em anexo à Impugnação as seguintes planilhas demonstrativas, elaboradas com informações o Fisco dispunha no ato da lavratura dos Autos de Infração:

i) Nokia-20, com as seguintes guias: i.1) PIC; i.2) 02693NB; i.3) 02693HO; i.4) 204085; i.5) 4850096; e i.6) 9791G35 (Doc. 02.2 da Impugnação; fl. 2118 dos presentes autos); e

ii) Nokia 2010 - Preço Parâmetro PRL20% - 22122015, com as seguintes guias: ii.1) PRL20%; ii.2) 0269550; ii.3) 210096; ii.4) 02640D1; ii.5) 02693G9; e ii.6) 02694Z8 (Doc. 02.3 da Impugnação; fl. 2118 dos presentes autos).

173. Na planilha mencionada no item i) acima, consta uma listagem com todos aqueles itens para os quais o método PIC seria mais vantajoso do que o método PRL-60 apurado pela Fiscalização, ou seja, naqueles casos em que o valor do Preço Parâmetro apurado pela Fiscalização segundo o PRL-60 é inferior ao valor do preço parâmetro calculado pelo PIC, para o mesmo item, e o respectivo ajuste — unitário e total —, quando necessário.

174. Como se pode verificar na referida planilha, enquanto o ajuste total apurado pela Fiscalização pelo método PRL-60 demandou um ajuste de R\$ 16.731.474,33,

o ajuste total, para os mesmos itens, apurado pelo PIC, demandaria um ajuste total infinitamente menor, de R\$ 288.023,04.

175. Na planilha mencionada no item ii), consta uma listagem com todos aqueles itens para os quais o método PRL-20 seria mais vantajoso do que o método PRL-60 apurado pela Fiscalização, e o respectivo ajuste — unitário e total —, quando necessário.

176. Nesse caso, enquanto o ajuste total apurado pela Fiscalização pelo método PRL-60 para esses itens demandou um ajuste de R\$ 13.644.763,33, o ajuste total, para os mesmos itens, apurado pelo PRL-20, demandaria um ajuste total de R\$ 105.723,43.

177. Ressalte-se, exemplificativamente, na planilha Nokia-20, guia PIC (Doc. 02.2 da Impugnação; fl. 2118), os casos dos itens cujo Código do Insumo é 02693N8; 02693H0; 204085; 4850096 e 9791G35, os quais se reproduz abaixo apenas as colunas das referidas planilha/guia que se fazem necessárias para a presente análise:

Código do Insumo	Método Utilizado		Quantidade de Ajustes			Preço Praticado Unitário			Preço Parâmetro Unitário			Ajuste Unitário		Ajuste Total	
	Autoridade Fiscal	EY	Autoridade Fiscal	EY	Diferença	Autoridade Fiscal	EY	Diferença %	Autoridade Fiscal	EY	Diferença %	Autoridade Fiscal	EY	Autoridade Fiscal	EY
02693N8	PRL60	PC	1.244.996,00	1.244.996,00	-	5,76	5,68	1%	2,82	8,30	-194%	2,94	-	3.663.590,40	-
02693H0	PRL60	PC	686.490,00	686.490,00	-	6,06	5,90	3%	3,15	6,03	-91%	2,91	-	1.997.769,66	-
204085	PRL60	PC	238.580,00	238.580,00	-	7,87	7,56	4%	4,10	8,12	-98%	3,76	-	898.021,75	-
4850096	PRL60	PC	73.020,00	73.020,00	-	20,16	19,94	1%	13,01	19,83	-52%	7,15	0,11	521.997,37	-
9791G35	PRL60	PC	422.744,00	422.744,00	-	2,45	2,26	8%	1,27	2,29	-81%	1,18	-	498.112,06	-

178. Como se observa, em relação ao item 02693N8, o valor do Preço Parâmetro Unitário apurado pela Fiscalização segundo o PRL-60, valendo-se da fórmula preconizada pela IN SRF nº 243/2002, de R\$ 2,82, é inferior ao valor do preço parâmetro calculado pelo PIC para o mesmo item, de R\$ 8,30.

179. Em relação ao item 02693H0, o valor do Preço Parâmetro Unitário apurado pela Fiscalização segundo o PRL-60, de R\$ 3,15, é igualmente inferior ao valor do preço parâmetro calculado pelo PIC para o mesmo item, de R\$ 6,03.

180. Em relação ao item 204085, o valor do Preço Parâmetro Unitário apurado pela Fiscalização segundo o PRL-60, de R\$ 4,10, é inferior ao valor do preço parâmetro calculado pelo PIC para o mesmo item, de R\$ 8,12.

181. Em relação ao item 4850096, o valor do Preço Parâmetro Unitário apurado pela Fiscalização segundo o PRL-60, de R\$ 13,01, é inferior ao valor do preço parâmetro calculado pelo PIC para o mesmo item, de R\$ 19,83.

182. E, em relação ao item 9791G35, o valor do Preço Parâmetro Unitário apurado pela Fiscalização segundo o PRL-60, valendo-se da forma preconizada pela IN SRF nº 243/2002, de R\$ 1,27, é igualmente inferior ao valor do preço parâmetro calculado pelo PIC para o mesmo item, de R\$ 2,29.

183. Nas guias 02693NB; 02693H0; 204085; 4850096; e 9791G35, da planilha Nokia20 (Doc. 02.2 da Impugnação; fl. 2118), é possível verificar que nelas consta nº da DI; nº da nota fiscal de entrada; código NCM; código interno do item; descrição detalhada do item; fornecedor; quantidade em unidade de medida

comercial; unidade de medida comercial; valor total do item e o preço médio parâmetro apurado pelo PIC para tais itens, ou seja, todas as informações solicitadas pela Fiscalização no Termo de Início do Procedimento Fiscal⁷² para aqueles casos em que o método utilizado era o PIC.

184. E, exemplificativamente, no que diz respeito à planilha Nokia 2010 – Preço Parâmetro PRL20% - 22122015 (Doc. 02.3 - guia PRL20%.xlsx; fl. 2118), os casos dos itens cujo Código do Insumo é 02695S0; 210096; 02640D1; 02693G9 e 02694Z8, os quais se reproduz abaixo apenas as colunas das referidas planilha/guia que se fazem necessárias para a presente análise:

Código do Insumo	Método Utilizado		Quantidade de Ajustes			Preço Praticado Unitário			Preço Parâmetro Unitário			Ajuste Unitário		Ajuste Total	
	Autoridade Fiscal	EY	Autoridade Fiscal	EY	Diferença	Autoridade Fiscal	EY	Diferença %	Autoridade Fiscal	EY	Diferença %	Autoridade Fiscal	EY	Autoridade Fiscal	EY
02695S0	PRL60	PRL20	2.078.180,00	2.078.180,00	-	4,49	3,93	12%	2,55	5,38	-111%	1,94	-	4.022.110,29	-
0210096	PRL60	PRL20	912.276,00	912.276,00	-	6,35	5,94	6%	4,47	8,07	-81%	1,89	-	1.720.783,27	-
02640D1	PRL60	PRL20	655.780,00	655.780,00	-	5,42	5,02	7%	3,49	6,51	-86%	1,93	-	1.264.174,47	-
02693G9	PRL60	PRL20	615.131,00	615.131,00	-	3,78	3,22	15%	1,97	3,90	-98%	1,82	-	1.116.928,43	-
02694Z8	PRL60	PRL20	189.860,00	189.860,00	-	11,41	11,15	2%	7,30	14,95	-105%	4,11	-	780.617,07	-

185. Como se observa, quanto ao item 02695S0, o valor do Preço Parâmetro Unitário apurado pela Fiscalização segundo o PRL-60, valendo-se da forma preconizada pela IN SRF nº 243/2002, de R\$ 2,55, é inferior ao valor do preço parâmetro calculado pelo PRL-20 para o mesmo item, de R\$ 5,38.

186. Quanto ao item 210096, o valor do Preço Parâmetro Unitário apurado pela Fiscalização segundo o PRL-60, de R\$ 4,47, é inferior ao valor do preço parâmetro calculado pelo PRL-20 para o mesmo item, de R\$ 8,07.

187. Quanto ao item 02640D1, o valor do Preço Parâmetro Unitário apurado pela Fiscalização segundo o PRL-60, de R\$ 3,49, é inferior ao valor do preço parâmetro calculado pelo PRL-20 para o mesmo item, de R\$ 6,51.

188. Quanto ao item 02693G9, o valor do Preço Parâmetro Unitário apurado pela Fiscalização segundo o PRL-60, de R\$ 1,97, é inferior ao valor do preço parâmetro calculado pelo PRL-20 para o mesmo item, de R\$ 3,90.

189. E, quanto ao item 02694Z8, o valor do Preço Parâmetro Unitário apurado pela Fiscalização segundo o PRL-60, de R\$ 7,30, é inferior ao valor do preço parâmetro calculado pelo PRL-20 para o mesmo item, de R\$ 14,95.

190. Nas guias 02695S0; 210096; 02640D1; 02693G9; e 02694Z8, da planilha Nokia 2010 – Preço Parâmetro PRL20% - 22122015 (Doc. 02.3 da Impugnação; fl. 2118), é possível verificar a memória de cálculo do preço médio parâmetro apurado pelo PRL-20 para tais itens.

191. Destaque-se que o mesmo ocorreu também com os demais itens constantes das planilhas Nokia-20 e Nokia 2010 – Preço Parâmetro PRL20% - 22122015 (Docs. 02.2 e 02.3 da Impugnação; fl. 2118).

192. Assim, houvesse a Fiscalização considerado dedutível o maior valor apurado, tal como exige o art. 18, caput, e parágrafo 4º da Lei nº 9.430/96, nos casos mencionados acima, não haveria ajuste algum a proceder a título de preço de transferência.

193. Não pode haver dúvidas que a Fiscalização tinha conhecimento destas informações no ato da lavratura dos Autos de Infração. Em rigor, os arquivos que foram disponibilizados pela Recorrente, a pedido da própria Fiscalização, durante o processo fiscalizatório, permitiam, com base em seu conteúdo, a aplicação pelo Fisco de outros métodos que não apenas o PRL-60. Nem se alegue, portanto, que tais informações foram trazidas apenas na Impugnação.

194. Tais arquivos, fornecidos pelo próprio fiscal por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 02/2015 (fls. 30/31), devidamente preenchidos e apresentados pela Recorrente em atendimento ao referido Termo (fls. 48/66 e 67), são basicamente os seguintes: i) 02140198000134 TABELA PTrans_Vendas; ii) 02140198000134 TABELA PTrans_Importações; iii) 02140198000134 TABELA PTrans_Compras e iv) 02140198000134 TABELA PTrans_Cadastro de Participantes.

195. Tomemos como exemplo os itens 02695S0 e 02693N8, indicados na anexa planilha Ajuste Fiscal_NOKIA_2010_2212201573 (Doc. 05).

196. Em relação ao item 02695S0, o preço parâmetro unitário apurado conforme o PRL-60, pela Fiscalização, foi de R\$ 2,55, entretanto, apurando-se pelo PRL-20 o preço parâmetro unitário é de R\$ 5,38 — como visto anteriormente no parágrafo 185 e confirmado na anexa planilha Ajuste Fiscal_NOKIA_2010_22122015 (Doc. 05).

197. Esse cálculo do preço parâmetro pelo PRL-20 pode ser realizado a partir dos elementos constantes na planilha denominada 02140198000134 TABELA PTrans_Vendas (fl. 67).

Para deixar ainda mais evidenciado tal fato, a Recorrente instrui o presente Recurso com a referida planilha 02140198000134 TABELA PTrans_Vendas - PRL 20% 02695S0 e PRL 20% 02693N8 (Doc. 06), acrescida, porém, das colunas i) Valor Líquido (Valor Total 74 deduzido o valor dos tributos ICMS, PIS e COFINS), ii) Margem de 20% (calculada a partir do Valor Total) e iii) Parâmetro Total (Valor Líquido deduzido a Margem de 20%), além das colunas que já integravam a planilha original fornecida pelo Fisco (guia ANALÍTICO), já que o preço parâmetro conforme o PRL-20 é apurado excluindo-se do valor bruto da revenda a margem de 20%, e subtraindo esse resultado do valor líquido de impostos e descontos da venda, e das guias PRL 20% - 02695S0 e PRL 20% - 02693N8.

198. E o que se percebe examinando a guia PRL 20% - 02695S0 (Doc. 06), que diz respeito exclusivamente ao item 02695S0, é que, dividindo o valor correspondente à soma da coluna relativa ao Parâmetro Total (R\$ 17.217,198) pelo valor correspondente à soma da coluna relativa à Quantidade (3.199), chega-se justamente ao preço parâmetro unitário apurado pelo PRL-20, de R\$ 5,38, mencionado acima.

199. Em relação ao item 026993N8, o preço parâmetro unitário apurado pelo PRL60, pela Fiscalização, foi de R\$ 2,82, como se pode verificar na anexa planilha Ajuste Fiscal_NOKIA_2010_22122015 (Doc. 05).

200. Quanto a este item 02693N8, vale destacar que o Fisco, se quisesse, com base nas informações disponibilizadas pela Recorrente, poderia ter apurado o preço parâmetro não só pelo método PRL-20, mas também pelo método PIC, além do método PRL-60.

201. Pois bem, examinando a guia PRL 20% - 02693N8 (Doc. 06), que diz respeito exclusivamente ao item 02693N8, é possível verificar, dividindo o valor correspondente à soma da coluna relativa ao Parâmetro Total (R\$ 6.613,718) pelo valor correspondente à soma da coluna relativa à Quantidade (1.090), que o preço parâmetro unitário apurado pelo PRL-20 é de R\$ 6,07.

202. E utilizando o método PIC, o preço parâmetro unitário apurado para este mesmo item 02693N8 seria de R\$ 8,30, tendo sido utilizada nesse caso, para fins de comparação, a operação de importação deste item realizada pela Recorrente junto ao fornecedor pessoa jurídica não vinculada “V432334” [JABIL CIRCUIT (GUANGZHOU) LTD)], conforme demonstrado na guia 02693N8 da planilha Nokia-20 (fl. 2118).

203. Na tabela 02140198000134 TABELA PTrans_Importações (fl. 67) a Recorrente informou todas as importações de empresas coligadas e/ou localizadas em paraísos fiscais.

Especificamente em relação ao item 02693N8, é possível identificar 40 operações de importação desse material, sendo que, nenhuma delas foi realizada junto ao mencionado fornecedor (“V432334”). Para facilitar a visualização, a Recorrente junta em anexo ao presente Recurso a tabela 02140198000134 TABELA PTrans_Importações – 02693N8 (Doc. 07), na qual seleciona apenas as 40 operações de importação mencionadas.

204. Por outro lado, na tabela 02140198000134 TABELA PTrans_Compras (fl. 67) a Recorrente informou todas as entradas de mercadorias, inclusive decorrente de operações realizadas com terceiros (pessoas jurídicas não vinculadas). Especificamente em relação ao item 02693N8, é possível identificar, além das 40 operações importações de empresas coligadas e/ou localizadas em paraísos fiscais mencionadas no parágrafo anterior, a operação realizada com o fornecedor “V432334” [JABIL CIRCUIT (GUANGZHOU) LTD)]. Para facilitar a visualização, a Recorrente junta em anexo ao presente Recurso a tabela 02140198000134 TABELA PTrans_Compras – 02693N8 (Doc. 08), na qual seleciona apenas as 40 operações de importação de empresas coligadas e/ou localizadas em paraísos fiscais mencionadas e a operação de importação realizada com o fornecedor “V432334”.

205. Corroborando que a operação em questão é uma operação com terceiros e que serve de base para a adoção do método PIC, na tabela 02140198000134 TABELA PTrans_Cadastro de Participantes (fl. 67) e na tabela Nokia_Solicitação_Fiscalização_2010_1909, guia 2_Demo PJ ou PF Vinculadas (fl. 28) a Recorrente informou todos os fornecedores e clientes vinculados e/ou

localizados em paraísos fiscais, sendo que em nenhuma delas consta o fornecedor “V432334” [JABIL CIRCUIT (GUANGZHOU) LTD)].

206. Como se vê, portanto, não pode haver dúvida que, no ato da lavratura dos Autos de Infração, existiam nos autos elementos postos à disposição da Fiscalização pela Recorrente para a aplicação de outros métodos que não apenas o PRL-60, de modo a verificar o método que fosse mais favorável à Recorrente, tal como exige o art. 18, caput, e parágrafo 4º da Lei nº 9.430/96.

207. Todavia, em que pese a Fiscalização tivesse pleno e absoluto conhecimento desses elementos que lhe permitiam a aplicação de outros métodos, não justificou o motivo da recusa dos mesmos e, por consequência, do preço parâmetro PIC e/ou PRL-20, limitando-se a escolher o preço parâmetro apurado conforme o PRL-60, mesmo nas hipóteses em que o preço parâmetro PIC ou PRL-20 seria o mais favorável à Recorrente, o que evidencia a ilegitimidade da escolha do preço parâmetro apurado conforme o PRL-60.

208. Não se pode perder de vista que a regra do parágrafo 4º do art. 18 da Lei nº 9430/96 constitui “verdadeiro princípio da aplicação das regras nacionais dos preços de transferências” 75 , de “caráter mandatório” 76 , que institui “uma diretriz essencialmente única e integrante da norma, de que, em todo e qualquer caso, o limite legal a ser considerado para comparação com o preço efetivamente praticado é aquele que for mais favorável ao contribuinte, dentre os resultados que forem apurados mediante a aplicação dos respectivos métodos” 77, sob pena de “se impor ajuste na base tributável do contribuinte onde não se teria ao se aplicar outros métodos” 78 .

209. Por outro lado, não se pode perder de vista, também, que “o lançamento tributário é conformado pelo art. 142 do CTN de modo rigorosíssimo, exatamente em consonância com o princípio da legalidade” 79, daí porque tal dispositivo estabelece em seu parágrafo único que a atividade administrativa de lançamento é vinculada — “isto é, submetida à legalidade” 80 — e obrigatória. Desse modo, compete privativamente à autoridade fiscal, por meio do lançamento, “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”, “determinar a matéria tributável” e “calcular o montante do tributo devido”, a partir da análise dos elementos de fato postos à sua disposição e à luz da legislação aplicável.

210. Em suma, o lançamento “é ato administrativo vinculado (artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional) e, in casu, a própria lei ‘manda’ se empregue o método cujo resultado for mais favorável ao contribuinte” 81 .

211. Assim, a correta apuração do crédito tributário exigido, nos estritos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, pressupõe, necessariamente, com base no parágrafo 4º do art. 18 da Lei nº 9430/96, no caso de IRPJ e CSLL decorrente de eventuais ajustes a título de preços de transferência, confrontar o preço praticado com o preço parâmetro apurado conforme o método mais favorável ao contribuinte. (...)

213. Tal lição é especialmente importante para o presente caso, visto que a Recorrente jamais deixou de indicar o método por ela adotado, tampouco, a Fiscalização, no curso do procedimento fiscalizatório, manifestou qualquer objeção quanto a documentação apresentada, registrou qualquer ausência de apresentação de documentação solicitada ou mesmo sinalizou em alguma medida no sentido de que o método adotado pela Recorrente ou algum de seus critérios de cálculo pudessem vir a ser desqualificados.

214. Ou seja, jamais restou configurada, no caso, qualquer uma das hipóteses previstas na IN SRF nº 243/2002(art. 40, § único83) que pudessem eventualmente autorizar o Fisco a limitar a escolha do preço parâmetro apurado conforme o método PRL-60, o que evidencia não só a inobservância ao parágrafo 4º do art. 18 da Lei nº 9430/96 c/c art. 142 do Código Tributário Nacional, mas, sobretudo, a arbitrariedade/discrecionalidade na escolha do método pela Autoridade lançadora.

215. Não bastasse, a Medida Provisória nº 563/2012, convertida na Lei nº 12.715/2012, fez acrescentar ao texto da Lei nº 9.430/96 o art. 20-A, com a seguinte redação: (...)

216. Com o advento dessa lei, a autoridade fiscal está obrigada, por força do referido dispositivo legal acima transcrito, a intimar o contribuinte para que, no prazo de trinta dias, apresente novo cálculo de acordo com o método que lhe seja mais favorável, quando, diante de suposta irregularidade, decida por desqualificar o método ou critério de cálculo adotado pelo contribuinte. Tratando-se de norma de caráter eminentemente procedimental, o preceito do art. 20-A da Lei nº 9.430/96 é imediatamente aplicável.

217. No caso concreto, somente no ato da lavratura dos Autos de Infração em causa é que a Recorrente tomou ciência de que a Fiscalização havia desqualificado os seus critérios de cálculo adotados em relação ao PRL-60. Ou seja, jamais a Recorrente foi intimada no curso do procedimento fiscalizatório acerca da desqualificação dos critérios de cálculo adotados, da recusa/imprestabilidade dos documentos por ela apresentados ou mesmo para apresentar novo método que pudesse lhe ser mais favorável, o que, evidentemente, importa a nulidade dos lançamentos em causa, em razão da inobservância de norma que disciplina o seu procedimento, conforme entendimento que vem sendo adotado por esse Egrégio Tribunal Administrativo, como se pode verificar a partir do Acórdão que segue: (...)

218. Ainda que assim não fosse, ou seja, caso se entenda que o art. 20-A não se trata de norma de caráter eminentemente procedimental, o que se admite exclusivamente para fins de argumentação, fato é que tal dispositivo passou a restringir expressamente a mudança do método para somente após o início da fiscalização. O que significa dizer, por outro lado, que, antes do advento da Lei nº 12.715/2012, havia a possibilidade de o contribuinte utilizar-se do direito à

escolha do método a qualquer momento posterior à declaração, inclusive em eventual impugnação.

219. Em suma, “parece correto afirmar que, até o advento das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 563/12, convertida na Lei nº 12.715/12, havia a possibilidade de o contribuinte utilizar-se do direito à escolha do método a qualquer momento posterior à declaração, mesmo que na sua impugnação. O que mudou, apenas, foi a restrição à mudança do método, após o início da fiscalização, permanecendo, entretanto, a regra do menor ajuste.” 84 220. Nesse caso, considerando que os arquivos que foram disponibilizados pela Recorrente durante o processo fiscalizatório permitiam, com base em seu conteúdo, a aplicação pelo Fisco de outros métodos que não apenas o PRL-60 e que não restou configurada nenhuma das hipóteses previstas na IN SRF nº 243/2002(art. 40, § único) que pudessem autorizar o Fisco a limitar a escolha do preço parâmetro apurado conforme o método PRL-60, não havia qualquer fundamento legal que pudesse amparar a omissão do Fisco em adotar o método mais favorável à Recorrente.

221. Ao assim proceder a Fiscalização, portanto, restaram viciados os Autos de Infração lavrados, na medida em que o método empregado no caso não é o mais favorável à Recorrente.

222. Assim, considerando que a Fiscalização não utilizou o método mais favorável à Recorrente na constituição do crédito tributário em questão, em flagrante desacordo com o comando do art. 18, caput, e parágrafo 4º da Lei nº 9.430/96, dúvida não remanesce quanto à improcedência dos Autos de Infração lavrados.

3.3 - DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

223. Em que pese o r. Acórdão recorrido tenha entendido que é cabível a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, a verdade é que tal exigência carece de suporte legal.

224. De fato, como se constata da legislação que disciplina a matéria, só é admitida a incidência de multa e juros de mora sobre o valor atualizado do tributo, não sendo autorizada a cobrança de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

225. A própria dicção do caput do art. 161 do Código Tributário Nacional evidencia não ser admitida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício: (...)

226. Nem se alegue que a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal já estaria incluída no “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no art.

161 do Código Tributário Nacional, porque, se assim fosse, não haveria razão para a referência feita nesse mesmo dispositivo no sentido de que essa incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

227. Da mesma forma, a Lei nº 9.430/96, ao dispor sobre a cobrança de juros de mora, o fez da seguinte forma: (...)

228. Veja-se que a única interpretação possível do art. 61 da Lei nº 9.430/96 é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque esse dispositivo legal disciplina os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.

229. Vale dizer, referido dispositivo legal autoriza apenas que os débitos para com a União Federal decorrentes de tributos não pagos no respectivo vencimento sejam acrescidos de multa de mora, e aqueles mesmos débitos (e não a multa) sejam submetidos à incidência de juros de mora.

230. Também a redação do art. 43 da Lei nº 9.430/96 corrobora o entendimento de que a cobrança de juros é apenas sobre o valor dos tributos e contribuições: (...)

231. Veja-se que, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 contemplasse também a multa de ofício, não seria necessária a previsão contida no citado parágrafo único do art. 43 desta mesma Lei nº 9.430/96, uma vez que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente já decorreria diretamente do disposto no art. 61 da Lei nº 9.430/96.

232. Diante de todo o exposto, resta demonstrado que é ilegítima a cobrança de juros mora sobre a multa de ofício.

VI – REQUERIMENTO

233. Diante do exposto, REQUER dignem-se Vs. Sas. a dar provimento ao presente Recurso Voluntário, para o efeito de julgar integralmente insubsistentes os Autos de Infração de IRPJ e CSLL objeto do Processo Administrativo nº 10283.724684/2015-58.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

I - SÍNTESE DOS FATOS

Conforme já relatado, nos presentes autos, discute-se os valores a serem considerados para fins de aferição dos ajustes de preço de transferência realizados pela Recorrente no tocante ao ano-calendário de 2010.

Destarte, o litígio refere-se aos Autos de Infração lavrados contra a Recorrente por meio dos quais estão sendo exigidos valores a título de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica — IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, em razão de suposta falta de ajuste relativo aos preços de transferência no ano-calendário de 2010.

A DRJ, após apreciar a impugnação, manteve o lançamento para manter o crédito tributário em sua totalidade juntamente com os correspondentes acréscimos legais.

Irresignada, a Recorrente ofereceu Recurso Voluntário requerendo a reforma da decisão de piso, apresentando argumento de ordem preliminar e de mérito, que pode assim ser sintetizados:

PRELIMINAR: NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR VÍCIO MATERIAL (artigo 142 do CTN):

a) por ter deixado de considerar deduções previstas em Lei quando da reconstituição do Lucro Real da Recorrente para o cálculo do IRPJ e CSLL supostamente devidos:

IRPJ: (i) Lucro da Exploração no valor de R\$ 13.661.800,36 (Ficha 10A, Linha 14 – fls. 80); (ii) retenções sofridas no ano-calendário 2010 no valor de R\$ 5.772,819,61 (Ficha 12A – linha 15 – fls. 87 e Ficha 57);

CSLL: Estimativas pagas ao longo do ano-calendário de 2010 no valor de R\$ 8.628.914,52 (Ficha 17 – Linha 81 – fls. 93)

b) por não ter aplicado o método mais benéfico à Recorrente (artigo 18, caput, § 4º da Lei nº 9.430/96): o preço parâmetro apurado pela fiscalização com base no método PRL 60 da IN/SRF nº 243/2002 é inferior ao preço parâmetro calculado com base nos métodos PRL 20 e PIC;

(b.1.) Não observância do artigo 20-A da Lei nº 9.430/96: a fiscalização não cumpriu a regra procedimental trazida pela Lei nº 12.715/2012 - que estava em pleno vigor quando iniciada a fiscalização (26.08.2014) – e deixou de intimar a Recorrente para apresentar um novo cálculo de acordo com o método que lhe fosse mais favorável.

MÉRITO:

a) Ilegalidade da IN/SRF nº 243/2002.;

- b) Não inclusão de despesas pagas a terceiros no cálculo do preço praticado (frete, seguro e Imposto de Importação);
- c) Lançamento em desacordo com o artigo 18, caput, § 4º da Lei nº 9.430/96, pois o método PRL 60 não é o mais benéfico para a Recorrente;
- d) Impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

II - ANÁLISE DAS RAZÕES RECURSAIS

Conforme explicarei adiante, entendo que o processo não pronto para julgamento. Por isso, analisarei as alegações preliminares posteriormente.

No que tange ao mérito, considerando a matéria examinada e o relatório dos fatos, a Recorrente efetuou seus cálculos por 3 (três) métodos diferentes (PRL 20, PRL 60 e PIC), sendo o método PRL 60, como se observa pelo seguinte trecho da descrição dos fatos do Auto de Infração, *verbis* (e-fls. 2.023), adotado pela fiscalização, o mais gravoso à Recorrente:

“Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 2, a Fiscalizada apresentou preenchidas as planilhas anexas ao referido Termo de Intimação, as quais foram autenticadas no Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais - SVA sob o Código de Identificação Geral 3e16e403-188d24d6.5f3c0278.4124e6df.

No desenvolvimento da ação fiscal foi possível constatar que a Fiscalizada, optou por utilizar no cálculo dos preços de transferência (PT), referente ao ano-calendário de 2010, os métodos PRL - Preço de Revenda menos Lucro, 60% e 20% e PIC - Preços Independentes Comparados, o que, em princípio, estaria de acordo com o informado na DIPJ 2011, Ficha 32.

Pela documentação disponibilizada pela Fiscalizada, verificou-se ter sido apurado um valor de R\$ 1.029,17, a título de ajuste de PIC, R\$ 427.100,23, a título de PRL 20%, e R\$ 7.736,92, utilizando o método PRL 60%.

Analizando-se a documentação apresentada pelo contribuinte, a Fiscalização constatou que, em relação aos valores calculados utilizando os métodos PIC e PRL 20%, não houve necessidade de valores a serem recalculados de ofício.” (grifou-se

Nota-se, portanto, que a fiscalização reconheceu a validade dos cálculos com relação ao método PRL 20 e PIC, não trazendo qualquer motivação para, ainda assim, não considerar tais métodos (mais benéficos) para a comparação com seus cálculos, realizados com base no método PRL 60.

É de suma importância ressaltar que em situação totalmente análoga à presente, inclusive envolvendo a própria Recorrente, foi anulado Auto de Infração que tratou do TP 2008, justamente pela inobservância do método mais benéfico, conforme exigência contida no artigo 18, caput, § 4º da Lei nº 9.430/96. O entendimento foi mantido por esse CARF ao julgar Recurso de Ofício, como se observa do acórdão nº 1301-002.403, julgado em 12.04.2017:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS BENÉFICO. OPÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Impõe-se a escolha do ajuste mais benéfico ao sujeito passivo quando este apura, por mais de um método, o preço parâmetro de importação, sem que a Fiscalização se escore em fundamentação válida para recusar o maior preço.

Ademais, a escolha do método, quando entender aplicável o controle do preço de transferência, é direito subjetivo do contribuinte. Isso está claramente expresso na lei ao prever o direito de opção. Entender que tal dispositivo não seria aplicável em razão do contribuinte não ter adotado o controle de preço de transferência, por entender que tal controle não seria aplicável ao caso, é subverter a própria intenção da norma.

Não paira dúvida que, no ato da lavratura dos Autos de Infração, existiam nos autos elementos postos à disposição da Fiscalização pela Recorrente para a aplicação de outros métodos que não apenas o PRL-60, de modo a verificar o método que fosse mais favorável à Recorrente, tal como exige o art. 18, caput, e parágrafo 4º da Lei nº 9.430/96.

Todavia, em que pese a Fiscalização tivesse pleno e absoluto conhecimento desses elementos que lhe permitiam a aplicação de outros métodos, não justificou o motivo da recusa dos mesmos e, por consequência, do preço parâmetro PIC e/ou PRL-20, limitando-se a escolher o preço parâmetro apurado conforme o PRL-60, mesmo nas hipóteses em que o preço parâmetro PIC ou PRL-20 seria o mais favorável à Recorrente, o que evidencia a ilegitimidade da escolha do preço parâmetro apurado conforme o PRL-60.

Assim, tendo em vista as divergências identificadas na decisão de piso e no recurso voluntário, entendo ser mais prudente a conversão do julgamento em diligência em homenagem à verdade material.

DISPOSITIVO

Tendo em vista a prova produzida pela Recorrente e com observância do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, voto em converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem para que se manifeste esclarecendo:

a) se foram aplicados os 3 (três) métodos (Preço parâmetro PIC, PRL-20 e PRL-60) individualmente para cálculo do Preço de Transferência sobre custos e despesas em operações com o exterior, no período de apuração encerrado em 31/12/2010, para cada um dos produtos;

b) por qual motivo foi desconsiderado o método mais favorável à Recorrente segundo seus argumentos e,

c) considerando a memória de cálculos apresentada pela Recorrente, em sede de impugnação, haveria alteração no entendimento apresentado pela autoridade fiscalizadora no Termo de Verificação Fiscal.

A autoridade designada para cumprir a diligência solicitada deverá elaborar o Relatório Fiscal circunstanciado e conclusivo sobre os fatos averiguados.

A Recorrente deve ser cientificada dos procedimentos referentes às diligências efetuadas e do Relatório Fiscal para que, desejando, se manifeste a respeito dessas questões com o objetivo de lhe assegurar o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes (inciso LV do art. 5º da Constituição Federal e art. 35 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Após, retornem os autos a este Conselho para prosseguimento do julgamento do recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça