



Processo nº	10903.720019/2015-41
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	1302-007.065 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	09 de abril de 2024
Recorrente	VOLVO DO BRASIL VEICULOS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

NULIDADE DO ACÓRDÃO. FALTA DE MOTIVAÇÃO PARA AFASTAR ALEGACÃO DO IMPUGNANTE. INOCORRÊNCIA.

Constata-se que a DRJ analisou o argumento de defesa e fundamentou sua decisão com base nesse argumento, não havendo se falar em superficialidade da resposta ou que não guardaria relação com os argumentos aduzidos pela impugnante. Também não há se falar em nulidade da decisão por divergência de interpretação de norma, questão que será debatida e decidida na apreciação do mérito.

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/2000. ILEGALIDADE DA SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO DO PRL60. INEXISTÊNCIA. SÚMULA CARF 115.

A questão da legalidade da IN 243 já foi objeto de muito embate entre o FISCO e o contribuinte. Contudo, referida controvérsia restou pacificada no CARF com a publicação da Súmula Vinculante CARF nº 115, de 03 de setembro de 2018, que reconheceu a legalidade do método PRL 60 disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. FUNDAMENTO LEGAL PARA APLICAÇÃO DO MÉTODO NO AC 2010. MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DA INTERESSADA PELO MÉTODO.

A contribuinte alega que no ano-calendário 2010 não havia base legal para aplicação do método PRL, por conta das alterações legislativas levada a efeito com a publicação da Medida Provisória nº 472/2009. A MP 472 foi publicada em 16 de dezembro de 2009 e revogou o art. 2º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000. Poucos dias depois, em 24 de dezembro de 2009, foi publicada a MP nº 476/2009, que revogou o inciso II do artigo 61 da MP nº 472/2009 e, expressamente, restaurou a vigência do artigo 2º da Lei nº 9.959/2000. Portanto, quando se iniciou o ano-calendário 2010, estava em vigência o artigo 2º da Lei nº 9.959, de 2000, devendo ser observado o comando legal nela contido. Ademais, a contribuinte expressamente manifestou sua opção por esse método e o aplicou no ajuste do Preço de Transferência no ano-calendário 2010. Se entendesse que o método PRL 60 não era aplicável no ano-calendário 2010 deveria ter adotado outro método de apuração, mas não o fez.

ACÓRDÃO GERADO AUTOMATICAMENTE PARA O PROCESSO 10903.720019/2015-41

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ART. 20-A DA LEI N° 9.430/96. NATUREZA HÍBRIDA. NATUREZA MATERIAL E PROCEDIMENTAL. NORMA PROCEDIMENTAL. VIGÊNCIA. MARCO INICIAL ESTABELECIDO POR NORMA MATERIAL. ART. 144 DO CTN.

I - O art. 20^a da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, consiste em norma tem natureza híbrida, tanto de natureza material quanto procedural. As providências de natureza processual imputadas à autoridade fiscal no caso de desqualificação do método de preço de transferência adotado pela pessoa jurídica encontram termo inicial expressamente determinado, sendo exigidas apenas sobre ações fiscais relativas ao ano-calendário de 2012 e posteriores. Ainda que normas procedimentais, em tese, possam se aplicar a processos pendentes com efeitos retroativos, no caso há correlação indissociável com norma material que determina marco temporal inicial para que o rito procedural deva ser aplicado, evitando-se colisão com o caput art. 144 do CTN, que predica que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente. Não cabe aplicação do § 1º do art. 144 do CTN, vez que o art. 20A da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, tutela também de norma de natureza material.

II- Caso de ação fiscal iniciada em 2014 relativa a ano-calendário de 2011. Não há como se imputar à fiscalização a aplicação de norma procedural (intimar o sujeito passivo para, no prazo de 30 dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação), se consta expressamente que o termo inicial da norma que trata impossibilidade de se alterar o método do preço de transferência após o início da ação fiscal tem vigência apenas para fatos geradores a partir do ano-calendário de 2012. Lei vigente à época da concretização do fato gerador de 2011, nos termos do art. 144 do CTN, não determinava aplicação de norma procedural.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. INCLUSÃO DO CUSTO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTO SUPORTADOS PELO IMPORTADOR NO CÁLCULO DO PREÇO PRATICADO PELOS MÉTODOS PRL20 E PRL60. Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, vigente à época, na aplicação do método de ajuste pelo PRL, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete e seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes sobre a importação. na apuração do preço-praticado e no preço-parâmetro deve ser utilizado o mesmo preço de aquisição na importação (FOB ou CIF), de modo a garantir a comparabilidade.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES. PRODUTO DESTINADO À UTILIZAÇÃO MISTA. PREÇO-PARÂMETRO APURADO COM BASE NOS MÉTODOS PRL60 E PRL20. MÉDIA PONDERADA POR PRODUTO. CABIMENTO. DOIS PREÇOS-PARÂMETRO POR PRODUTO. IMPOSSIBILIDADE.

Quando os produtos importados de pessoas vinculadas são aplicados tanto como insumo para fabricação de outro produto como para a revenda, ao se eleger o PRL como método de apuração dos ajustes de preços de transferência,

o preço parâmetro para cada produto é a média ponderada dos preços obtidos pelos métodos PRL 20 e PRL 60, em função das quantidades importadas consumidas em cada operação.

A utilização de dois preços parâmetros por produto (um com base no PRL 20 e outro com base no PRL 60) não encontra previsão legal e distorce todo o controle de preços de transferência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade da decisão de primeira instância e de nulidade da autuação por descumprimento do disposto no artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, e, no mérito, em negar provimento ao recurso quanto à ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2000; e à inexistência de fundamento legal para aplicação do método PRL 60 no ano-calendário de 2010, nos termos do relatório e voto do relator. Acordam, ainda, os membros do colegiado, (i) por maioria de votos, em rejeitar a nulidade do lançamento pela não utilização de preço-parâmetro ponderado único (PRL ponderado), vencido o Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nobrega que votou por acolher a referida nulidade; (ii) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para determinar a aplicação do método PRL mediante a utilização de preço-parâmetro ponderado único (PRL ponderado), para as situações em que o mesmo bem importado se destinasse à revenda e à aplicação na produção de outros produtos, vencidos os conselheiros Wilson Kazumi Nakayama (relator) e Marcelo Oliveira, que votaram por negar provimento ao Recurso Voluntário quanto a tal ponto; (iii) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para determinar a aplicação do método PRL mediante a utilização de preço-parâmetro ponderado único (PRL ponderado), a todos os produtos importados, vencido o conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa que votou por aplicar o método, apenas aos produtos que já possuíam ajustes originalmente; (iv) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir os valores de IRPJ e CSLL exigidos em relação ao ano-calendário de 2011, de acordo com os valores apurados após a 2^a diligência determinada nos autos; (v) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para manter a exigência dos valores de IRPJ e CSLL conforme constante do lançamento de ofício, em relação ao ano-calendário de 2010, vencido o conselheiro Wilson Kazumi Nakayama (relator) que votou por negar provimento ao recurso, para determinar a exigência dos valores de acordo com o resultado apurado após a 2^a diligência determinada nos autos.

O conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa (convocado) não votou em relação às alegações de nulidade da decisão de primeira instância, de ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2000, e de inexistência de fundamento legal para aplicação do método PRL 60 no ano-calendário de 2010, pois as matérias já foram votadas pelo Conselheiro Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, conforme art. 110, §5º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023. Designado o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, para redigir o voto vencedor quanto às matérias em relação às quais o Relator foi vencido.

Julgamento iniciado nas reuniões de outubro de 2023 e fevereiro de 2024.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e redator designado

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado pela contribuinte acima identificada contra Auto de Infração com exigência de IRPJ e CSLL relativo a diferenças apuradas no ajuste de Preço de Transferência nos anos-calendários de 2010 e 2011.

O crédito tributário lançado totalizou R\$ 354.504.665,31 de IRPJ e R\$ 127.621.679,53 de CSLL, incluídos juros e multa de ofício de 75%.

1. Do Auto de Infração

Segundo o que consta no Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte teria descumprido regras de preços de transferência na aplicação dos métodos PRL 20 e PRL 60 na aquisição de matérias primas adquiridas de empresas vinculadas domiciliadas no exterior.

Relata a Autoridade Fiscal que a divergência entre os ajustes calculados pela contribuinte e pela Fiscalização são relativos aos preços praticados nos métodos PRL 20 e PRL 60 e na apuração dos preços parâmetros no método PRL 60:

As divergências destacadas no presente Termo referem-se às matérias primas submetidas aos métodos do **PRL 20** e do **PRL 60**.

Em resumo, para as matérias primas declaradas pela VOLVO ao Fisco como tendo sido optadas pelos métodos do **PRL 20** e **PRL 60**, a **divergência** entre os ajustes calculados pela VOLVO e os ajustes apurados pela Fiscalização residem em dois pontos:

1. Na apuração dos preços **praticados**, nos métodos **PRL 20** e **PRL 60**, a VOLVO utilizou valor FOB enquanto que a Fiscalização utilizou o valor CIF mais o imposto de importação conforme determinado no § 4º do art. 4º da IN SRF nº 243/2002, e
2. Na apuração dos preços **parâmetros**, no método **PRL 60** a VOLVO não utilizou rateio de custos e a Fiscalização utilizou o critério proporcional conforme determinação expressa contida no art. 12 da IN SRF nº 243/2002

2. Da Impugnação

A contribuinte impugnou o lançamento, arguindo, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração por 3 motivos:

1) a Fiscalização não teria intimado a Impugnante a apresentar novo método de cálculo dos ajustes previstos na legislação de controle dos preços de transferência, deixando de observar norma que disciplina o procedimento, o disposto no artigo 20-A da Lei nº 9.430/96;

2) a Fiscalização considerou mais de um preço-parâmetro para um mesmo produto, quando o correto seria pelo “PRL-Ponderado”;

3) por carecer de base legal a aplicação do PRL 60 no ano-calendário 2010, uma vez que o art. 2º da Lei nº 9.959/2000, o qual previa as margens de 20% e 60% para aplicação do PRL, foi revogada pela MP nº 472/09.

No mérito alegou o seguinte:

1)que o método PRL 60 definido pela Instrução Normativa SRF nº 243/02 seria ilegal, por se tratar de inovação em relação ao texto da Lei nº 9.430/96;

2)que a autoridade fiscal incluiu indevidamente os custos de seguro, frete e imposto de importação na apuração do PRL 20 para os produtos destinados à revenda e do PRL 60 para aqueles utilizados na produção. Defende que referidas parcelas não poderiam ser incluídas no preço praticado, por não serem relativos a dispêndios com parte vinculada no exterior;

3)que a questão posta sob apreciação é um tema muito controvertido na jurisprudência administrativa, e a fim de facilitar a determinação de eventual ajuste considerado devido ao final do presente julgamento, contratou os serviços de uma empresa de auditoria independente para determinar qual seria o ajuste devido em cada um dos possíveis cenários aqui envolvidos considerando-se os temas centrais aqui em discussão relativos ao preço-parâmetro (IN versus Lei) e ao preço-praticado (CIF versus FOB) para cada um dos anos-calendário autuados (2010 e 2011). Apresenta o resultado da apuração para cada um dos cenários;

Subsidiariamente aduz que ao ser afastado a utilização do método PRL 60, por ela utilizado, sendo utilizado para substituí-lo os cálculos efetuados pela Fiscalização a partir da sistemática prevista na IN 243, os ajustes para uma certa quantidade de produtos deixaram de ser benéficos à contribuinte, quando comparados ao Método PIC. Alega que informou à Fiscalização seu interesse em utilizar o cálculo do preço-parâmetro segundo o método PIC e apresentou o cálculo alternativo, que segundo a contribuinte, reduziria o ajuste *ex officio* no valor de R\$ 302.660.256,00, ensejando o cancelamento proporcional do crédito tributário lançado.

Alegou, ainda, que mesmo que prevaleça a metodologia utilizada pela Fiscalização para determinação dos preços parâmetro e praticado, houve erros na apuração realizada pela Fiscalização.

Requeru a conversão do julgamento em diligência para fins de eventual necessidade de dirimir dúvidas quanto a sua alegação de erros da Fiscalização de dupla consideração dos estoques iniciais dos períodos no cálculo do preço-praticado médio e de distorções no PRL 20 e 60 que impactaram a apuração do ajuste.

Por fim rogou pela aplicação do art. 112 do CTN, em caso de empate no julgamento, para que a decisão seja mais favorável ao contribuinte.

3.Do acórdão da DRJ

A impugnação foi julgada improcedente pela 15^a Turma da DRJ/RPO em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente

ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto n.º 70.235, de 1972, hipóteses cuja ocorrência não restou comprovada, sobretudo tendo em conta que os autos de infração e seus anexos foram formalizados de modo a permitir à contribuinte a perfeita compreensão das infrações que lhe foram imputadas, tanto que delas se defendeu de forma detalhada e consistente.

REVISIBILIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.

A revisibilidade do lançamento fiscal em sede de contencioso administrativo está legitimada pelo disposto no inciso I do artigo 145 do Código Tributário Nacional (CTN).

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido. Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando-se a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão dos lançamentos decorrentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4.Do Recurso Voluntário

Irresignada com o acórdão, a ora Recorrente apresentou recurso voluntário alegando, preliminarmente, nulidade da decisão da DRJ em face de ausência de motivação para rechaçar as razões de defesa da Recorrente aduzidas na impugnação e repisadas no recurso voluntário quanto a alegados erros cometidos pela Fiscalização na determinação dos preços parâmetro e praticado.

Aduz que a DRJ “*pretendeu afastar as alegações da Recorrente sobre os chamados “erros do Auto de Infração” valendo-se de motivos absolutamente superficiais e que não guardam pertinência com os argumentos aduzidos em Impugnação administrativa e que, por isso mesmo, não se prestam a afastar tais razões de defesa.*”

Ratificou os mesmos argumentos de nulidade do Auto de infração e de mérito expendidos na impugnação.

Ratificou seus argumentos para requerer a conversão do julgamento em diligência, formulando os seguintes quesitos:

Quanto ao PIC:

i. Qual é o valor do ajuste devido, calculado segundo o método PIC, considerando-se todos os produtos importados para os quais a Recorrente alegou possuir documentos de suporte do PIC (notas fiscais/*invoices*)?

Quanto ao PRL:

ii. Houve a consideração em duplicidade dos estoques iniciais no cálculo do preço praticado médio, considerando-se que o sistema de controle de estoques adotado pela Recorrente é o PEPS (ou FIFO)? Qual é o valor correspondente do ajuste em excesso provocado por tal equívoco?

iii. Qual foi o custo do bem importado adotado pela Fiscalização para o cálculo da proporção necessária ao cálculo do preço-parâmetro do PRL 60: o CIF ou o FOB? Qual é o valor correspondente do ajuste em excesso provocado por tal equívoco?

iv. Houve consideração em excesso de consumo de produtos para o cálculo do PRL 20 e do PRL 60, considerando-se que a Recorrente havia efetuado o cálculo do PRL-Ponderado ao passo em que a Fiscalização não? Qual é o valor correspondente do ajuste em excesso provocado por tal equívoco?

v. Considerando-se as premissas fiscais – preço-parâmetro do PRL 60 calculado nos moldes do artigo 12, §11 da IN 243, e preço-praticado CIF – qual é o valor do ajuste fiscal devido?

Requereu ao final o provimento do Recurso Voluntário, com o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração pela ilegalidade da fórmula de cálculo do preço parâmetro do PRL 60 conforme prevista pela IN 243, bem como pela inclusão ao preço praticado dos valores de seguro, frete e tributos incidentes na importação. Caso não fosse reconhecida a nulidade, requereu a redução do ajuste fiscal com o reconhecimento dos erros cometidos pela Fiscalização.

5.Da Resolução 1201-000512, de 14 de junho de 2018

O Recurso Voluntário foi apreciado pela 1^a Turma Ordinária da 2^a Câmara da 1^a Seção em 14 de junho de 2018 (e-fls. 3021-3030), que por voto de qualidade decidiu converter o julgamento em diligência para fins de esclarecer as seguintes questões levantada pela Recorrente:

- a. Se as quantidade de insumos nos estoques iniciais foram adicionados às quantidades de insumos consumidos informados pela Recorrente e, em caso positivo, efetuar a exclusão, nos cálculos;
- b. Qual preço (FOB ou CIF+II) foi adotado na apuração da proporção do bem importado no custo total, no caso do PRL 60, se efetivamente foi utilizado preço FOB, refazer as planilhas de apuração com o preço CIF;
- c. Anexar planilhas detalhadas de apuração dos preços parâmetros PRL 60%, PRL 20% e calcular o preço médio ponderado de cada item que se submeta simultaneamente aos métodos PRL 20% e 60%;

- d. Elaborar relatório conclusivo, cientificar o contribuinte, concedendo-lhe prazo para contestação, após o que, encaminhar o processo ao CARF para julgamento.

6.Da diligência realizada no ano-calendário 2018

Em atendimento ao determinado pelo CARF, a Unidade de Origem realizou a diligência e elaborou o Relatório de Diligência Fiscal, juntado às e-fls. 3033-3047, onde consignou o seguinte:

Quanto ao quesito “a”:

A Autoridade Fiscal informou que no ano-calendário 2011 o estoque inicial não foi adicionado para efeito de cálculo dos ajustes do Preço de Transferência, mas que no ano-calendário 2010 foram incorretamente adicionados, tendo sido corrigido na diligência.

No **AC 2011** as quantidades de insumos nos estoques iniciais (EI) **não foram adicionadas** para efeitos de cálculo dos ajustes por preços de transferência.

Já no **AC 2010** as quantidades de insumos nos estoques iniciais **foram incorretamente adicionadas** para efeitos de cálculo dos ajustes por preços de transferência em **parte** dos insumos ajustados, **o que se corrigiu por meio da presente diligência** mediante sua exclusão nos cálculos.

Quanto ao quesito “b”:

A Autoridade Fiscal informa que adotou o preço CIF + II na apuração do bem importado no custo total no caso do método PRL 60, mas que no ano-calendário 2010 o valor do CIF + II foi apurado incorretamente, tendo sido corrigido na diligência:

O preço CIF+II foi adotado na apuração da proporção do bem importado no custo total, no caso do PRL60%. Isto é, os percentuais de participação foram calculados pelo preço CIF+II em relação ao Custo CIF+II.

No **AC 2011** foi adotado preço CIF+II na apuração da proporção do bem importado no custo total no caso do PRL 60%.

Já no **AC 2010** o valor CIF+II foi apurado, **incorretamente**, a menor. Apurou-se um **preço maior que FOB porém inferior ao CIF+II** na apuração da proporção do bem importado no custo total no caso do PRL 60%, **o que se corrigiu por meio da presente diligência** refazendo-se as planilhas de apuração.

Quanto ao quesito “c”:

A Autoridade Fiscal apurou os preços-parâmetro pelo PRL 60% e PRL 20% e calculou o preço parâmetro médio ponderado de cada item que se submeteu a ambos os métodos. A Autoridade Fiscal elaborou relatório detalhado da forma como apurou o preço parâmetro médio ponderado dos itens “PRL 60 – 20”, do preço praticado médio e a demonstração dos ajustes. Juntou planilha e demonstrativo dos cálculos.

Consignou a Autoridade Fiscal que a quantidade de registros submetidos pela Recorrente à apuração pelos métodos PRL 20 e PRL 60 totalizam 46,4 milhões, assim distribuídos:

Método	2010	2011	Total	%
PRL 60 #	4.916.004	5.792.542	10.708.546	23,09%
PRL 60 - 20 #	16.482.864	19.129.067	35.611.931	76,78%
PRL 20#	28.429	31.706	60.135	0,13%
Total #	21.427.297	24.953.315	46.380.612	

A Autoridade Fiscal também afirmou que dos itens informados perla Recorrente como “PRL60 -20), apenas 0,15% do total (67.621 registros) tiveram como método de ajuste o PRL 20:

Método	2010	2011	Total	%
PRL 60 #	21.394.631	24.918.360	46.312.991	99,85%
PRL 20#	32.666	34.955	67.621	0,15%
Total #	21.427.297	24.953.315	46.380.612	

E, em termos de valores, os registros nos quais a opção foi pelo PRL 20 correspondem a menos de 4% do valor de aquisição de matéria prima (soma do “campo A” a valor FOB)

A Vr Mat Prima	Total R\$	601.845.255
3,5%	PRL 20 R\$	21.081.707
96,5%	PRL 60 R\$	580.763.548

Quanto ao quesito “d”:

A Autoridade Fiscal apurou os totais de ajustes por arquivo do banco de dados MS Access, chegando ao total de R\$ 255.856.727,30 (ano-calendário 2010) e R\$ 347.936.712,33 (ano-calendário 2011) :

Os totais de ajustes apurados por arquivo do MS Access e anos-calendário foram:

ACCDDB	Ponderado	ACCDDB	Ponderado
2010.1	5.136.114,36	2011.1	7.531.040,18
2010.2	14.833.906,90	2011.2	15.061.592,51
2010.3	49.173.760,49	2011.3	27.801.739,52
2010.4	68.634.725,09	2011.4	60.153.884,09
2010.5	118.078.220,46	2011.5	237.388.456,03
Tot.2010	255.856.727,30	Tot.2011	347.936.712,33

A partir dos ajustes acima, a Autoridade Fiscal ajustou a BC do IRPJ e da CSLL, chegando aos seguintes valores de tributos, com juros moratórios calculados até dez/2015:

Estas diferenças aplicadas aos mesmos Autos de Infração (AI) lavrados no curso da Fiscalização em dezembro 2015, ajustando o Lucro Real e a BC da CSLL, resultaram nos valores abaixo, com SELIC até dez/2015 de 49,05% para o AC 2010 e de 37,98% para 2011:

Ponderado	2010	2011	Total
Lucro Real	255.856.727,30	347.936.712,33	603.793.439,63
IRPJ	63.964.181,82	86.984.178,08	150.948.359,91
M.O. 75%	47.973.136,37	65.238.133,56	113.211.269,93
Selic 12/2015	31.374.431,19	33.036.590,84	64.411.022,02
Total	143.311.749,38	185.258.902,48	328.570.651,86
<hr/>			
Ponder.	2010	2011	Total
BC	255.856.727,30	347.936.712,33	603.793.439,63
CSLL	23.027.105,46	31.314.304,11	54.341.409,57
M.O. 75%	17.270.329,09	23.485.728,08	40.756.057,17
Selic 12/2015	11.294.795,23	11.893.172,70	23.187.967,93
Total	51.592.229,78	66.693.204,89	118.285.434,67
Total AI	194.903.979,15	251.952.107,37	446.856.086,53

7.Da manifestação da Recorrente em relação a diligência realizada em 2018

Tendo tomado ciência do Relatório de Diligência Fiscal, a Recorrente apresentou manifestação (e-fls. 3444-3475), onde alegou que a Autoridade Fiscal diligenciante incorreu em dois novos erros: (i) incluiu novos produtos que não constavam no Auto de Infração e (ii) ao aplicar o método “PRL Ponderado” para produtos importados destinados à revenda e à industrialização, (ii) majorou indevidamente os ajustes de preços de transferência para mais de 700 produtos autuados:

Destaque-se, no entanto, que, apesar de ter realizado a diligência determinada pelo E. CARF, a D. Autoridade Fiscal recalcularu indevidamente os ajustes de preços de transferência tanto para o ano-calendário 2010 quanto 2011, uma vez que incorreu em dois novos erros, quais sejam

(i) ao refazer os cálculos mencionados, a D. Autoridade Fiscal acabou por submeter a ajustes de preços de transferência novos produtos, que não constaram da relação original do Auto de Infração (“Erro nº 01”);

(ii) ao aplicar o método do PRL Ponderado para os produtos importados destinados à revenda e à industrialização, a D. Autoridade Fiscal majorou, indevidamente, os ajustes de preços de transferência para mais de setecentos produtos autuados (“Erro nº 02”).

A Recorrente também alegou que deveria ser reconhecida a nulidade do Auto de Infração, uma vez que a Autoridade Fiscal autuante teria deixado de aplicar o “PRL Ponderado” para os produtos importados destinados simultaneamente à revenda e à industrialização, deixando de cumprir expressa disposição da IN 243.

III.2.1. Necessária nulidade do Auto de Infração: a elaboração de recálculos pelo PRL Ponderado confirma que a D. Autoridade Fiscal não o havia adotado

De todo exposto acima, restou evidenciado que a D. Autoridade Fiscal precisou, de fato, corrigir o Auto de Infração para recalcular os preços parâmetros e ajustes de preços de transferência para os produtos importados destinados à revenda e à industrialização.

A elaboração dos recálculos, em diligência, confirmou o que havia se aventado em Impugnação e Recurso Voluntário: a D. Autoridade Fiscal,

ao lavrar o Auto de Infração, deixou de aplicar o PRL Ponderado para os produtos importados destinados à revenda e à industrialização e, por isso, descumpri expressa disposição da IN 243 – o que, como se verá, deve levar à nulidade material da autuação fiscal.

Alegou também a Recorrente que embora o ajuste total dos anos-calendários 2010 e 2011 tenha sofrido redução após a diligência, o fato é que alguns dos produtos sofreram diminuição e outros aumento dos ajustes do preço de transferência. Aduz que o recálculo de ajustes dos preços de transferência deveria sofrer apenas diminuição na diligência, e sem a inclusão de novos produtos no rol dos itens autuados, devendo ser descartado os que tiveram o ajuste para maior na diligência em relação ao apurado no Auto de Infração.

III.2.2. O aumento de ajustes em sede de diligência representa alteração do critério jurídico de lançamento e lançamento de crédito tributário e descumprimento da regra decadencial

Conforme indicado ao longo desta Manifestação, a diligência fiscal atendeu plenamente ao quanto determinado em Resolução do E. CARF e, ao expurgar os erros indicados em Impugnação e Recurso Voluntário, a D. Autoridade Fiscal recalcoulou os ajustes decorrentes de regras de preços de transferência para os anos de 2010 e 2011 e chegou – repise-se – em ajustes respectivamente de R\$ 255.856.727,29 e R\$ 347.936.712,33.

Como se pode verificar, quanto o ajuste total (i.e. o somatório de ajustes devidos para 2010 e 2011) decorrente das regras de preços de transferência tenha sofrido, após a diligência fiscal, uma redução em relação ao *quantum* determinado em Auto de Infração, fato é que os ajustes recalculados produto-a-produto ora sofreram diminuição ora sofreram aumento.

Ao proceder dessa maneira, a D. Autoridade Fiscal realizou verdadeira revisão do lançamento tributário. Isto porque o trabalho de recálculo de ajustes de preços de transferência efetuada pela D. Autoridade Fiscal deveria ser realizado apenas para tais ajustes e sem incluir novos produtos no rol dos itens diminuição autuados. Nos casos em que, portanto, o recálculo dos preços parâmetro e praticado levasse a majoração de ajustes, dever-se-ia simplesmente ter descartado o recálculo para manter os resultados já obtidos originalmente no Auto de Infração.

Nessa linha, vale repisar que o mero fato de o presente lançamento precisar de retificação já é indicativo de sua insubsistência. Em razão do disposto no aludido artigo 142 do CTN, a D. Autoridade Fiscal tem o dever de lançar o crédito tributário e definir a matéria tributável com precisão, de modo que o ato de lançamento não deve comportar retificação – a menos nos excepcionais casos previstos no próprio CTN.

Defendeu então a Recorrente que a revisão do lançamento levada a cabo na diligência seria ilegal, por não se enquadrar numa das hipóteses prevista nos artigos 145, 146 e 149 do CTN.

Assim, note-se que a revisão levada a cabo, cujo resultado consta do relatório sob análise, é ilegal, pois não se enquadra nas hipóteses legais que permitem a alteração do lançamento.

Lembre-se aqui, que o lançamento é inalterável, exceto nas hipóteses previstas nos artigos 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional, que regulam as exceções a esta regra. Neste sentido, afirma Mizabel Abreu Machado Derzi em relação ao artigo 145:

“(...) em princípio, ele (o lançamento) se torna definitivo com a notificação regular, não podendo mais ser alterado pela autoridade administrativa, exceto nas hipóteses arroladas no referido artigo.”

A este respeito, é importante mencionar as hipóteses em que a revisão de lançamento é permitida, previstas no Código Tributário Nacional:

(...)

A partir da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que a D. Fiscalização somente poderia rever o lançamento de ofício uma vez estando presente uma das hipóteses arroladas nos incisos do artigo 149 do CTN. Sem que a referida hipótese autorizativa de revisão se faça presente, o Auto de Infração anteriormente realizado torna-se imutável.

Nesta esteira, é sempre bom lembrar que o artigo 146 do CTN dispõe que qualquer modificação introduzida de ofício em relação aos critérios jurídicos que orientaram o lançamento do crédito tributário somente podem ser efetivados, quanto a um mesmo sujeito passivo, em relação a fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução. Veja-se o seu inteiro teor:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (Original sem destaques.)

Ou seja, a referida regra estabelece que, uma vez firmado um critério jurídico de lançamento pela Autoridade Lançadora, ele não pode ser alterado em relação àquele mesmo fato gerador. Trata-se de norma que assegura concretude ao princípio da segurança jurídica e da proteção à legítima confiança do contribuinte que orienta todo o ordenamento jurídico-tributário nacional.

Por fim, a Recorrente consignou que a Turma julgadora não deveria apenas analisar o resultado da diligência, mas também as demais razões suscitadas no Recurso Voluntário:

Por fim, registre-se que, conquanto a diligência tenha sido realizada para apurar erros de cálculo na adoção do método PRL 60, esta C. Turma deverá não só avaliar o resultado desta diligência e do quanto aduzido nesta Manifestação, mas também tratar das demais razões suscitadas em

Recurso Voluntário, quais sejam: **(i)** a necessária aplicação do artigo 20-A da Lei 9.430/96 ao presente caso; **(ii)** a aceitação do método PIC – como método mais favorável do que o PRL 60 tal como calculado pela D. Autoridade Fiscal; **(iii)** a inexistência do método PRL 60 para o ano-calendário 2010; **(iv)** a ilegalidade da fórmula de cálculo do preço parâmetro do PRL 60 conforme prevista pela IN 243; e **(v)** a exclusão dos custos de fretes, seguros e tributos aduaneiros do preço praticado adotado para fins de cálculo de ajustes de preços de transferência pelo PRL 60 e 20;

8. Da Resolução 1201-000.666, de 14 de maio de 2019

O Relatório de Diligência Fiscal e a Manifestação da Recorrente foram apreciados pela 1^a Turma Ordinária da 2^a Câmara em 14 de maio de 2019 (e-fls. 3484 a 3490), que considerando os argumentos da Recorrente, de que a Autoridade Fiscal diligenciante teria incorrido em erros, decidiu converter o julgamento em nova diligência para fins de elucidar os erros apontados:

Resultado da Diligência

Tendo em vista as alegações feitas pela Recorrente em sua Manifestação sobre o resultado da diligência, voto pela conversão do julgamento em nova diligência, tendente a:

1. Elucidar se os cálculos efetuados na diligência de Relatório às fls. 3.033 a 3.047 incluíram itens não constantes da autuação fiscal, conforme Manifestação da recorrente às fls. 3.444. Acaso positivo, refazer os cálculos de modo a efetuar ajustes apenas nos itens de que tratou a autuação fiscal originariamente;
2. No caso dos itens destinados tanto à comercialização, quanto à industrialização, refazer os cálculos pelo “PRL Ponderado” apenas para os itens em que o ajuste anterior, adotado pela autoridade autuante, tiver sido maior;
3. No caso dos itens destinados tanto à comercialização, quanto à industrialização, refazer os cálculos pelo “PRL Ponderado” apenas para os itens em que o ajuste anterior, adotado pela autoridade autuante, tiver sido menor;
4. No caso dos itens destinados tanto à comercialização, quanto à industrialização, refazer os cálculos pelo “PRL Ponderado”, independente de ter resultado o ajuste a maior ou a menor;
5. Elaborar novo relatório conclusivo, apresentando ao final 3 tabelas-resumo para cada uma das hipóteses 2, 3 e 4 supra. A tabela-padrão deverá conter linhas que discriminem, por PRL20 e PRL60, o subtotal dos ajustes por espécie de correção procedida nas diligências (i.e., uma linha da tabela totalizando os ajustes referentes aos registros que sofreram correção no valor do estoque inicial; outra, totalizando os ajustes onde se retificou o valor FOB pelo CIF; outra, totalizando a adoção do PRL Ponderado na hipótese 2, 3 ou 4, conforme for a tabela).

A caso tenha havido itens que tenham sofrido 2 (duas) ou mais correções ao mesmo tempo nas diligências, dedicar linhas próprias para estes casos de interseção, deixando o saldo para as linhas em que a correção dos registros foi singular. Após as linhas indicando as correções, as duas últimas devem indicar o saldo dos ajustes originalmente feitos na autuação fiscal respectivamente pelos PRL60 e PRL20, relativos aos registros que não sofreram qualquer tipo de correção. Em todos os casos, por óbvio, deve-se comparar ainda com a margem admissível de divergência de 5%, item a item, prevista no art. 38 da IN 243, bem como com os ajustes feitos oferecidos à tributação pela recorrente. Por fim, esta tabela também deverá conter mais 2 colunas, uma para cada ano-calendário, indicando o total de exonerações sugeridas em sede de diligência por conta das espécies de correção efetuadas.

Ressalta-se que, como já explicado, não é apenas para somar as correções feitas, mas para subtotalizar os ajustes por classe de correção a fim possibilitar ao CARF, em decisão colegiada, analisar as que puderem ser aceitas à luz dos artigos 145, 146 e 149 do CTN.

9. Da diligência realizada no ano-calendário 2019

Em atendimento ao determinado pelo CARF, a Autoridade Fiscal diligenciante respondeu aos quesitos às e-fls. 3540 a 3554, informando o seguinte:

a)que nos cálculos efetuados na diligência anterior, não foram incluídos os itens que não constavam do Auto de Infração, e que todas as matérias primas foram submetidas ao cálculos, tanto no lançamento em 2015 quanto na diligência em 2018:

II – Resposta aos quesitos do CARF

1. Os cálculos efetuados na diligência de Relatório às fls. 3.033 a 3.047 **não incluíram itens não constantes da autuação fiscal**, conforme Manifestação da recorrente às fls. 3.444. **Todos os itens (“matérias-primas”) foram submetidos ao cálculo, tanto na autuação fiscal em 2015 como na diligência em 2018.** Vide demonstrativos e arquivos não pagináveis da autuação fiscal (fls. 927) e da diligência em 2018 (fls. 3425 a 3437). (realces no original)

A Autoridade Fiscal diligenciante ratifica que não foram incluídos na diligência itens não relacionados na autuação, mas que a Recorrente teria apontado os itens em levantamento anterior ao Relatório de Diligência.

Para o AC 2010 a planilha anexa ao presente relatório evidencia que, no quesito 1, houve itens ou MP apontados pela VOLVO em seu levantamento intermediário anterior a este relatório. A coluna “quesito 1” em 2010 e 2011 **não contém apontamentos pelos auditores-fiscais** visto que a diligência em 2018 não incluiu itens não constantes da autuação fiscal em 2015. Por isso, não refizemos cálculos ou novas apurações em sede desta diligência 2019. Agora estamos apenas compilando e ordenando informações dos dois procedimentos fiscais anteriores, fiscalização e primeira diligência, e evidenciando as diferenças e seus motivos.

A Autoridade Fiscal então justifica que o erro apontado pela Recorrente (ao afirmar que na diligência haviam sido considerados itens não incluídos no Auto de Infração),

deveu-se, na verdade, a equívoco da Recorrente que considerou apenas os itens com ajuste positivo e não a totalidade dos itens relacionados no Auto de Infração:

Ressaltamos que a VOLVO, em seus levantamentos prévios durante a diligência 2019, apontou 648 itens que, no entender da autuada, constaram da Diligência 2018 sem terem constado da Fiscalização 2015. São 648 itens que estão destacados com “sim” na Coluna B do Anexo 2010 desta última Diligência e que totalizaram R\$ 15.904.907,82. Ao que tudo indica, no apontamento destes 648 itens a VOLVO considerou, incorretamente, apenas os itens com valores positivos de ajuste destacados no Anexo em PDF aos Autos de Infração e não considerou a totalidade dos itens ou matérias-primas presentes nos Anexos dos Autos de Infração em planilha Excel juntados à folha 927 do PAF.

Quanto a determinação para que fossem refeitos os cálculos pelo “PRL Ponderado” apenas para os itens em que o ajuste anterior, adotado pela autoridade autuante, tivesse sido maior (item “2” da Resolução), a autoridade Fiscal diligenciante informou que não haveria necessidade, uma vez que comprovado que a Diligência de 2018 não havia incluído itens não constantes da autuação fiscal em 2015 (item 1 retro) e as questões de “quantidade” ou “estoque inicial” e preço praticado “FOB ou CIF+II” já tinham sido corretamente enfrentadas e corrigidas quando da Diligência 2018.

Não há necessidade de refazer os cálculos visto que a Diligência 2018 não incluiu itens não constantes da autuação fiscal em 2015 (item 1 retro), e que as questões de “quantidade” ou “estoque inicial” e preço praticado “FOB ou CIF+II” já foram corretamente enfrentadas e corrigidas quando da Diligência 2018.

Maiores esclarecimentos já constam no Item “I – Sobre estoque inicial, quantidades, preço praticado FOB ou CIF+II” anterior.

No AC 2010 foram identificados 1.467 itens com ajuste na Diligência 2018 menor que o ajuste apurado na Fiscalização em 2015. Na Diligência 2018, ao considerar apenas a planilha CONSUMO e não mais as informações de quantidades PRL 20 dos arquivos Access da VOLVO, **todos os 1.467 itens tiveram redução na quantidade utilizada para o cálculo do ajuste total**. Destes, 1.350 itens onde o preço praticado apurado na Diligência é maior que o preço praticado apurado na Fiscalização e correspondentes à quase totalidade da diferença, e outros 117 itens na situação inversa

	Itens	Pr.Praticado	Ajuste
AC 2010	1350	DIL > FIS	-19.169.175,96
	0	DIL = FIS	0,00
	117	FIS > DIL	-230.462,91
	1467	-x-	-19.399.638,87

No AC 2011 foram identificados 1.257 itens com ajuste na Diligência 2018 menor que o ajuste apurado na Fiscalização em 2015. Na Diligência 2018, ao considerar apenas a planilha CONSUMO e não mais as informações de quantidades PRL 20 dos arquivos Access, todos os 1.257 itens tiveram redução na quantidade utilizada para o cálculo do ajuste total. Destes, 1.090 itens onde o preço praticado apurado na Diligência é

maior que o preço praticado apurado na Fiscalização e correspondentes à quase totalidade da diferença, outros 54 itens na situação inversa, e ainda outros 113 itens em que o preço praticado apurado na Diligência é igual ao preço praticado apurado na Fiscalização:

Itens	Pr.Praticado	Ajuste
1090	DIL > FIS	-40.019.933,61
113	DIL = FIS	-3.377.377,98
54	FIS > DIL	-955.894,59
1257	-x-	-44.353.206,17

Quanto a determinação para que fossem refeitos os cálculos pelo PRL Ponderado apenas para os itens em que o ajuste anterior, adotado pela autoridade autuante (autuação em 2015), tivesse sido menor, a Autoridade Fiscal diligenciante afirma que, da mesma forma que no item “2” não haveria necessidade de refazer os cálculos, visto que a Diligência realizado em 2018 não incluiu itens não constantes da autuação fiscal em 2015 (item 1 anterior), e que as questões de “quantidade” ou “estoque inicial” e preço praticado “FOB ou CIF+II” já teriam sido corretamente enfrentadas e corrigidas quando da Diligência 2018, e que o caso posto neste item (ajuste de preço de transferência maior na Diligência 2018 que na Autuação 2015), deveu-se à questão da divergência na apuração do preço parâmetro em 2015:

Da mesma forma que no item 2 anterior, não há necessidade de refazer os cálculos visto que a Diligência 2018 não incluiu itens não constantes da autuação fiscal em 2015 (item 1 anterior), e que as questões de “quantidade” ou “estoque inicial” e preço praticado “FOB ou CIF+II” já foram corretamente enfrentadas e corrigidas quando da Diligência 2018.

O caso típico de incidência neste quesito 3, ou seja, PRL 60 – 20 com ajuste de preço de transferência maior na Diligência 2018 que na Autuação 2015, deve-se à questão da divergência na apuração do preço parâmetro em 2015.

Na Autuação em 2015 foram apurados dois preços parâmetro: um para Revenda e outro para Produção. Já na Diligência em 2018 foi apurado um único preço parâmetro, pela média ponderada entre Revenda e Produção.

Explicamos. Como exemplo, a matéria-prima “21340611 - UNIDADE INJETE 3.18 9,5X17”.

Na Fiscalização em 2015 foram considerados separadamente as 8 unidades de MP 21340611 destinadas à Revenda e as 58.866 unidades de MP 21340611 aplicadas na produção. Os preços parâmetro em 2015 foram R\$ 2.116,51 (PRL 60 - 20 Revenda) e R\$ 1.007,05 (PRL 60 – 20 Produção), não resultando em ajustes:

ÚltimoDeJai_método log/ia	Materia_Príma	ContarDeProduto_Acabado	ÚltimoDeA_Preço_Medio_Aquisição	ÚltimoDePRA_TMED	SomaDel_Qtde_Ven_MP_BxD	SomaDePR_PARAM_TOT	ParamMedio	EXCESSO
PRL 60 - 20	21340611	9772	240,2224	247,1388	58866	59.280.758,70	1.007,0458	-759,9070

E como transcrita nas planilhas anexas ao presente relatório:

FISCALIZAÇÃO 2015												
PRL60-20 LHA	PRL60-20 Praticado	PRL60-20 Parâmetro	PRL60-20_R\$ Ajuste Unit	PRL60-20_Qtde	PRL60-20_R\$ Ajuste Total	PRL60_LINHA	PRL60 Praticado	PRL60 Parâmetro	PRL60 R\$ Ajuste Unit	PRL60_Qtde	PRL60_R\$ Ajuste Total	QTDE TOTAL

Para os cálculos como Revenda a Fiscalização utilizou o total de quantidade informada pela VOLVO em seus arquivos Access como sendo Revenda, ou seja, quando “matéria-prima” e “produto acabado” tem o mesmo código.

No caso, em 2010, totalizou apenas 8 unidades.

E a quantidade de Consumo informada pela VOLVO na sua planilha CONSUMO foi creditada como sendo aquela aplicada à Produção, ou seja, quando “matéria-prima” e “produto acabado” tem códigos diferentes.

Isto é, na Fiscalização em 2015, Revenda e Produção foram tratados separadamente mesmo para os itens indicados como “optantes” do PRIMISTO, PRL- ponderado ou PRL- 60 –20.

A Autoridade Fiscal diligenciante explica então porque houve um aumento no ajuste, que foi decorrente da determinação para aplicação da metodologia determinada pelo CARF com um exemplo:

Ao aplicar o algoritmo requerido pelo CARF na Diligência 2018, a autoridade fiscal considerou conjunta e ponderadamente as informações de Revenda e de Produção. Com isto, e corrigido o preço praticado, de R\$ 247,1388 (Fiscalização 2015) para R\$ 253,8536 (Diligência 2018), como já explicado anteriormente, o preço parâmetro ponderado foi calculado em R\$ 176,4688 indicando excesso de R\$ 77,3848 por unidade, a ser multiplicado por 63.218 unidades consumidas conforme informou a VOLVO em sua planilha CONSUMO.

Portanto, resultou num ajuste de R\$ 4.892.112,29 no AC 2010.

Segue excerto do item de MP 21340611 - UNIDADE INJETE 3.18 9,5X17 no arquivo Access da VOLVO:

(...)

Temos então o seguinte conjunto de registros e informações para esta MP 21340611:

- Um total de 9.773 registros no arquivo dbo_aux_fiscal_2010_IV

- Destes quase dez mil registros, apenas um registro referente à revenda de oito unidades da MP 21340611
- Os restantes 9.772 registros somam 58.866 unidades aplicadas à Produção;
- Para esta mesma MP 21340611 a planilha CONSUMO da VOLVO informa a quantidade de 63.218 itens (superior à soma do informado nos BD Access da VOLVO).

Maiores esclarecimentos já constam no Item “I – Sobre estoque inicial, quantidades, preço praticado FOB ou CIF+IP” anterior.

Por fim, a Autoridade Fiscal diligenciante informa que os valores apurados em diligência em 2019, correspondem aos apurados pela Recorrente:

Os valores apurados pela Diligência 2019 equivalem aos informados pela VOLVO:

2010	Fiscalização R\$	Diligência R\$	Diferença R\$
PRL 60 - 20 (Q3)	5.560.213,59	42.167.000,00	36.606.786,41

2011	Fiscalização R\$	Diligência R\$	Diferença R\$
PRL 60 - 20 (Q3)	4.292.289,80	51.544.773,79	47.252.483,99

Quanto ao item “4” (refazer os cálculos pelo “PRL Ponderado”, independente de ter resultado o ajuste a maior ou a menor), a Autoridade Fiscal informou que na própria planilha Excel seria possível identificar os itens ou matérias-primas incidentes neste quesito 4

4. A planilha Excel anexa ao presente relatório permite, mediante filtro, identificar os itens ou matérias-primas incidentes neste quesito 4, o qual trata de uma combinação ou junção dos quesitos 2 e 3 anteriores:

Materia Prima	Quesitos CARF 2019			
	Item 1	Item 2	Item 3	Item 4
32154 10507	sim	sim		
32161 1063726	sim	sim		
32162 1063852	sim	sim		
32164 1063960	sim	sim		

O resumo do trabalho das autoridades fiscais na fiscalização em 2015 e na diligência em 2018 consta das tabelas a seguir, onde, no caso do PRL 60 – 20, decompomos em:

- “Subespécies” conforme os quesitos 2 e 3 do CARF, e .
- Os PRL mistos com ajuste apurado na fiscalização em 2015 e que foram “zerados” na diligência em 2018 (PRL 60 – 20 “zerado”):

2010	Fiscalização R\$	Diligência R\$	Diferença R\$
PRL 20	2.751.743,99	1.845.085,07	-906.658,92
PRL 60	138.846.628,36	146.852.038,89	8.005.410,53
PRL 60 - 20 (Q2)	84.482.294,24	65.082.655,38	-19.399.638,87
PRL 60 - 20 (Q3)	5.560.213,72	42.167.000,00	36.606.786,28
PRL 60 - 20 "zerado"	13.955.022,04	-	-13.955.022,04
TOTAL	245.595.902,36	255.946.779,34	10.350.876,98

2011	Fiscalização R\$	Diligência R\$	Diferença R\$
PRL 20	4.378.501,06	3.648.749,49	-906.658,92
PRL 60	257.232.504,72	214.940.672,16	-42.291.832,56
PRL 60 - 20 (Q2)	122.155.723,07	77.802.516,90	-44.353.206,17
PRL 60 - 20 (Q3)	4.292.289,80	51.544.773,79	47.252.483,99
PRL 60 - 20 "zerado"	24.424.332,64	-	-24.424.332,64
TOTAL	412.483.351,28	347.936.712,33	-64.723.546,31

Os totais anuais das colunas “Fiscalização” e “Diligência” correspondem, respectivamente, aos levantamentos fiscais anteriores.

Quanto ao item 5 da Resolução (Elaboração de novo relatório conclusivo, apresentando ao final 3 tabelas-resumo para cada uma das hipóteses 2, 3 e 4), a Autoridade Fiscal diligenciante consignou que em razão da estrutura dos dados, as aberturas ou detalhamentos dos valores das planilhas 2010 e 2011 anexas ao relatório são feitos em colunas e não em linhas como pede o quesito 5 da Resolução nº 1201-000.666 do CARF. Contudo afirmou que há colunas comparativas entre a Fiscalização 2015 e a Diligência 2018 indicando a variação de quantidades e de valor do ajuste total e que para cada item ou MP constam nas colunas da Fiscalização 2015 os distintos preços praticados apurados para revenda e para industrialização de um mesmo item, e na coluna da Diligência 2018, consta o preço praticado ponderado, na mesma linha correspondente.

Apresentamos anexos a este relatório uma única planilha ou tabela geral para cada ano calendário. As planilhas podem ser filtradas pelas colunas “quesitos do CARF” a fim de obter-se as tabelas resumo requeridas no quesito 5 da Resolução.

Os resumos das tabelas detalhadas e valores apurados conforme os quesitos anteriores constam das tabelas resumidas a seguir:

2010	Fiscalização R\$	Diligência R\$	Diferença R\$
PRL 60 - 20 (Q1)	-	-	0,00
PRL 60 - 20 (Q2)	84.482.294,16	65.082.655,38	-19.399.638,79
PRL 60 - 20 (Q3)	5.560.213,59	42.167.000,00	36.606.786,41
PRL 60 - 20 (Q4)	90.042.507,76	107.249.655,38	17.207.147,62

2011	Fiscalização R\$	Diligência R\$	Diferença R\$
PRL 60 - 20 (Q1)	-	-	0,00
PRL 60 - 20 (Q2)	122.155.723,07	77.802.516,90	-44.353.206,17
PRL 60 - 20 (Q3)	4.292.289,80	51.544.773,79	47.252.483,99
PRL 60 - 20 (Q4)	126.448.012,87	129.347.290,68	2.899.277,81

A Autoridade Fiscal diligenciante esclareceu que não teria como “isolar” os efeitos de produtos que tenham sofrido duas ou mais correção ao mesmo tempo na diligência (diferença de quantidades e de valores “FOB ou CIF+II”) pela existência de circularidade entre as variáveis de ponderação para apuração do preço praticado,

A eliminação, pela Diligência 2018, da duplicidade de quantidades de consumo no cálculo ponderado do preço praticado no AC 2010 quando da Fiscalização em 2015, eliminou as diferenças de ajustes de preço de transferência por incorreção na apuração do PREÇO PRATICADO na autuação fiscal. Contudo, como esclarecido no item I deste relatório, não há como isolar os efeitos das diferenças de “ESTOQUE” (ou mais propriamente “quantidades”) e de valores “FOB ou CIF+II”, visto haver circularidade entre estas variáveis quando da ponderação para apuração do PREÇO PRATICADO. O erro de quantidade alterou a média ponderada, mas não houve erro de quantidade na multiplicação de QUANTIDADE de CONSUMO x AJUSTE de PREÇO de TRANSFERÊNCIA.

10. Da manifestação da Recorrente em relação a diligência realizada em 2019

A Recorrente tomou ciência do Relatório de Diligência Fiscal e apresentou manifestação às e-fls. 3561-3589 onde ratifica seu entendimento que foi indevida a inclusão de novos itens submetidos a ajustes de preço de transferência que não o foram no Auto de Infração (item 1 da Resolução).

Quanto aos itens 2, 3 e 4 da Resolução, a Recorrente manifestou concordância quanto aos números decorrentes da aplicação do PRL Ponderado, contudo, ratificou seu entendimento que o procedimento tratou-se de correção do Auto de Infração, o que reputa como nulidade material do Auto de Infração por descumprimento do artigo 4º, §4º da IN RFB nº 243 – PRL Ponderado e que o aumento de ajustes em sede de diligência representaria alteração do critério jurídico de lançamento e lançamento de crédito tributário com descumprimento da regra decadencial.

Em relação ao item 5 da Resolução, a Recorrente manifestou concordância com o entendimento da Fiscalização quanto a impossibilidade de isolamento dos erros, em conformidade com um Parecer elaborado pela consultoria Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda a seu pedido (e-fls. 3609-3616).

Requeru ao final que além dos resultados das diligências fossem apreciados suas demais razões suscitadas no Recurso Voluntário, quais sejam:

- (i) a necessária aplicação do artigo 20-A da Lei 9.430/96 ao presente caso;
- (ii) a aceitação do método PIC – como método mais favorável do que o PRL 60 tal como calculado pela D. Autoridade Fiscal;
- (iii) a inexistência do método PRL 60 para o ano-calendário 2010;
- (iv) a ilegalidade da fórmula de cálculo do preço parâmetro do PRL 60 conforme prevista pela IN 243; e (v) a exclusão dos custos de fretes, seguros e tributos aduaneiros do preço praticado adotado para fins de cálculo de ajustes de preços de transferência pelo PRL 60 e 20

A Recorrente requereu que as intimações e notificações fossem encaminhadas ao seu endereço que consta nos autos, bem como ao seu procurador.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e apresenta os demais requisitos de admissibilidade assim dele tomo conhecimento.

A controvérsia devolvida para apreciação do CARF diz respeito ao lançamento de ofício relativo a ajuste do preço de transferência relativo ao método PRL utilizado pela Recorrente para ajuste do PT para os itens submetidos ao PRL 60 e aos itens de uso misto (destinados à revenda e também aplicados na produção).

Os itens submetidos ao ajuste pelo PIC não foram questionados pela Fiscalização e o método PRL 20 “puro” aplicados àqueles itens destinados exclusivamente à revenda, a divergência era relativa à utilização do preço FOB pela Recorrente ao invés do prelo CIF+II na apuração do preço praticado.

No Recurso Voluntário, a Recorrente não questionou o lançamento relativo à diferença apurada pela Fiscalização na aplicação do PRL 20, apenas ao procedimento utilizado pela Fiscalização na apuração dos ajustes do PT aplicados aos itens de uso misto (destinados à revenda e à produção).

11. Da alegação de nulidade do acórdão da DRJ

No recurso voluntário, além de ratificar os argumentos expeditos na impugnação, a Recorrente pleiteou o reconhecimento de nulidade da decisão de 1^a instância alegando falta de motivação para afastar as alegações da Recorrente.

Segundo a Recorrente, a DRJ teria deixado de fundamentar sua decisão, utilizando-se de argumentos superficiais e que não guardariam relação com os argumentos por ela aduzidos na Impugnação.

A impressão que se tem, *data máxima vénia*, é que, diante dessas particularidades, a DRJ abordou tais temáticas, mas não fundamentou sua decisão e, por isso, deixou de decidir adequadamente sobre essas questões para se ater às alegações mais frequentemente suscitadas em casos de aplicação de regras de preços de transferência (i.e. ilegalidade da IN 243 relativamente à fórmula de cálculo do preço parâmetro pelo PRL e a consideração do preço praticado CIF ou FOB).

Fato é que, mesmo diante de ricos argumentos de defesa (aduzidos em dez páginas da Impugnação), a DRJ restringiu-se a refutar os ditos erros do Auto de Infração em pouco mais de uma página (p. 14 e 15 da decisão recorrida).

É evidente que a falta de motivação ora suscitada como mácula da decisão da DRJ não decorre somente do número de páginas de tal acórdão dedicadas a determinadas alegações de defesa, mas, sim, dos seus próprios termos.

A DRJ pretendeu afastar as alegações da Recorrente sobre os chamados “erros do Auto de Infração” valendo-se de **motivos absolutamente superficiais** e que **não guardam pertinência** com os argumentos aduzidos em Impugnação administrativa e que, por isso mesmo, não se prestam a afastar tais razões de defesa.

Como prova disso, a Recorrente passa, na sequência, a contrapor, essencialmente, os *argumentos* utilizados em Impugnação relacionados aos

mencionados equívocos do Auto de Infração aos *supostos motivos* utilizados pela DRJ como razão de decidir para rechaçar tais alegações de defesa.

Em primeiro lugar, quanto ao equívoco da consideração em duplicidade dos estoques iniciais para cálculo do preço praticado médio, a Recorrente demonstrou que: (i) a quantidade de mercadorias que consumiu já espelhava a quantidade de mercadorias que haviam sido registrados em estoque inicial no começo o período; e (ii) essa particularidade decorre do fato de a Recorrente adotar o método PEPS de controle de estoque (afinal serão consumidas primeiro as mercadorias que já estavam no estoque no início do período do que as compradas ao longo do ano).

Em face desses argumentos, a DRJ alegou o quanto segue:

A impugnante alega haver erros nos cálculos da fiscalização devido ao fato de que esta teria se utilizado duas vezes dos estoques iniciais uma vez que a Volvo se utiliza do sistema PEPS (Primeiro que Entra, Primeiro que Saí) no controle de seus estoques.

A alegação carece totalmente de racionalidade e senso comum, vejamos: a posição estática dos estoques nada tem haver com o método de controle de estoques. Uma coisa é uma foto outra coisa é o filme. (Original sem destaques – p. 14 da decisão recorrida)

Veja-se, neste sentido, que a verdadeira “frase de efeito” da DRJ é, em si, correta e ninguém negaria que a posição estática do estoque difere de seu método de controle . O que se verifica, por outro lado, é que essa assertiva – conquanto verdadeira – não só não se presta a infirmar os argumentos da Recorrente, como também não guarda pertinência com eles.

Tamanho é o non sense dessa razão de decidir que a Recorrente ousa questionar se os i. Srs. Conselheiros teriam condições de demonstrar como as alegações da DRJ, neste ponto, justificam o erro cometido pela d. Autoridade Fiscal. Afinal, o Auto de Infração só pode prevalecer, neste ponto, caso seja possível demonstrar que o i. Auditor Fiscal não errou ao considerar, em duplicidade, o estoque inicial para cálculo do preço praticado médio.

Em segundo lugar, quanto à indevida utilização do preço FOB pelas d. Autoridades Fiscais, no cálculo do preço parâmetro, a Recorrente demonstrou que tal procedimento: (i) é absolutamente contrário ao artigo 4º, §4º da IN 243; e (ii) contraria, ademais, a própria ideia de comparabilidade tão suscitada pelo Fisco Federal entre preço praticado e preço parâmetro para justificar adoção do valor CIF para aquele preço.

Destaque-se, também aqui, o quanto alegado pela DRJ:

A Volvo alega no item III.8.2 – A indevida utilização do custo de importação FOB para cálculo do preço-parâmetro - PRL 60, utiliza em sua argumentação o disposto no §49, do art. 4.9 da IN 243/2002.

A alegação não procede tendo feito uma leitura errada do disposto, vejamos:

(...)

A impugnante tenta, por confusão, fazer crer que o “mandamus” acima trata-se de se adicionar ao preço-parâmetro frete e seguro quando na verdade não é. A frase “para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro” é reprodução “ipsis litteiris” do caput do artigo, inclusive em mesma posição,

portanto é apenas um circunstancial, assim o mandamus nesta parte da norma é: "...serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro.....

Para efeitos de comparação segue o caput do art. 4º citado:

(...)

Corroborando o nosso raciocínio temos o título da seção da IN “Normas Comuns aos Custos de Importação “ pois quando falamos em custos estamos a tratar de preço praticado no caso do método PRL” (Original sem destaque – p. 14 da decisão recorrida).

Note-se, aqui – como se demonstrará em mais detalhes no item III.5.2. deste Recurso Voluntário – que a DRJ vale-se de fundamento normativo absolutamente imprestável para justificar a adoção do preço parâmetro FOB.

E nem se alegue, neste sentido, que tal equívoco é menos grave, pois se não há fundamento normativo a justificar, a motivar a razão de decidir adotada pela DRJ, o julgamento torna-se sem critério e arbitrário.

Em terceiro lugar, quanto ao equívoco da consideração em excesso de itens consumidos, a Recorrente demonstrou que, em razão de tal erro, a d. Autoridade Fiscal acabou ora ajustando produtos objeto de mera revenda – sujeitos, em princípio ao PRL 20 – pelo PRL 60 e vice-versa.

A DRJ, no entanto, foi, mais uma vez, incompreensível:

A impugnante no item III.8.3. Distorções no PRL 20 e 60 decorrentes da consideração em excesso de consumo e revendas, tenta desqualificar na verdade o procedimento de considerar a matéria-prima que tem o mesmo código de produto acabado como um produto que deve se submeter ao PRL-20% e quando matéria-prima um código e produto acabado códigos diversos, submeter o PRL-60%.

Acredito estar correto o procedimento fiscal e portanto não acato a alegação (Original sem destaque – p. 14 do acórdão recorrido).

Veja-se que, mais uma vez, a d. Autoridade Julgadora de primeira instância disse o óbvio. Disse, dessa vez, que há itens importados que foram diretamente revendidos e outros industrializados. Tal como descrito acima, mais uma informação, em si, verdadeira, que, no entanto, não fundamenta a decisão de rechaçar a alegação de defesa da Recorrente.

Por fim, nem se alegue que a DRJ, mesmo que de forma frágil e inadequada, motivou sua decisão e que isso afasta a nulidade ora suscitada. Até mesmo porque, a motivação impertinente, superficial equivale à própria ausência de motivação da decisão enquanto ato administrativo.

Neste sentido, veja-se que o i. Prof. Celso Antônio Bandeira de Mello trata da necessidade de a motivação que guarde “correlação lógica” com os eventos aos quais o ato administrativo se refere. Confira-se:

“Dito princípio [da motivação] implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhe os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existente a providência tomada, nos casos em que este último aclaramento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu de arrimo.

(...)

Assim, atos administrativos praticados sem a tempestiva e suficiente motivação são ilegítimos e invalidáveis pelo Poder Judiciário toda vez que sua fundamentação (...) não possa oferecer segurança e certeza de que os motivos aduzidos efetivamente existiam ou foram aqueles que embasaram a providência contestada". (Original sem destaque)

Ao se relevar a nulidade de uma decisão como esta, o E. CARF estará convalidando verdadeira arbitrariedade. Admitir a utilização de motivação impertinente poderia levar à situação extrema em que a DRJ mantenha uma autuação para impor ajustes de preços de transferência, sob uma justificativa absolutamente genérica, como, por exemplo, a de que empresas que importem produtos de partes relacionadas devem se sujeitar às regras de controle de preços de transferência, sem apontar qualquer fundamento específico.

Veja, neste exemplo, que tal motivo é, em si, verdadeiro, mas não é pertinente e não justifica, de forma concreta e específica, a manutenção de uma exigência tributária.

De todo modo, veja-se que a nulidade da presente decisão, entretanto, deverá, enfim, ser relevada, caso o E. CARF dê provimento ao presente Recurso Voluntário no mérito.

Não se trata, aqui, de manobra processual pretendida pela Recorrente, mas de decorrência expressa do artigo 59, §3º do Decreto 70.253/72, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

(...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Original sem destaque)

Em suma, pugna a Recorrente pela nulidade da decisão ora recorrida, o que não impede a análise do presente Recurso e de seu provimento no mérito.

Entendo não assistir razão à Recorrente.

Em relação à alegação que a DRJ não analisou o argumento de que na apuração dos preços praticados médios a Fiscalização considerou em duplicidade o estoque inicial ou que o fundamento da decisão foi expressado de modo muito superficial, entendo que a decisão decorreu das próprias razões da Recorrente.

Pelo que se denota dos argumentos expendidos na impugnação, a Recorrente afirma que a Fiscalização somou os estoques iniciais às quantidades informadas nas planilhas tidas como "consumidas" e dessa forma que teria considerado em duplicidade o montante do estoque inicial.

Para justificar o argumento, a Recorrente afirma que a consideração em duplicidade dos estoques iniciais seria pelo fato de utilizar o sistema de controle do estoque denominando PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai) ou FIFO na sigla em inglês.

Ocorre que o PEPS é um método de valorização de estoques, tal qual o sistema UEPS (ultimo a sair, primeiro a entrar) e Preço Médio ponderado, não sendo exclusivo desse sistema de mensuração dos estoques.

Não é pelo fato da Recorrente ter se utilizado do PEPS que teria sido considerado na planilha de consumo o estoque inicial. Em qualquer sistema de controle de estoque deve ser

considerado a quantidade inicial do estoque. Evidentemente que pode haver diferença no valor dos estoques de acordo com o método adotado, mas não por se considerar a quantidade inicial do estoque.

Creio que foi isso que levou a DRJ a entender que carecia de fundamento o erro de duplicidade apontado e expressar daquela maneira o fundamento da sua decisão..

E ademais, conforme relatado no Relatório de Diligência realizado em 2018 (e-fl. 3041), o erro decorreu de informações prestadas pela Recorrente nas planilhas de inventário e consumo, que levou a Autoridade Fiscal a somar o estoque inicial em duplicidade. Confira-se:

Na autuação fiscal em dez/2015, por **erro** nas planilhas de inventário e consumo, o cálculo do **Preço Praticado** médio somou Estoque Inicial (EI) uma vez e Consumo em duplicidade, ou seja:

-Vr. CONSUMO FOB = 5.504 x R\$ 9.311,3070 = R\$ 51.249.433,78

-Vr. CONSUMO CIF+II = 5.504 x R\$ 11.401,43649 = R\$ 62.753.506,44

- Vr. Total: EI + CONSUMO FOB + CONSUMO CIF = R\$ 3.811.900,54 + R\$ 51.249.433,78 + R\$ 62.753.506,44 = R\$ 117.814.840,76

- Quantidade: EI + CONSUMO FOB + CONSUMO CIF = 386 + 5.504 + 5.504 = 11.394

-Preço Praticado Médio: R\$ 117.814.840,76 / 11.394 unidades = **R\$ 10.340,0773 (a menor)**

- Quantidade para ajuste = CONSUMO = **5.890 (a maior)**

Portanto, de fato houve de erro, que foi corrigido na diligência determinada pelo CARF, mas que não deve causar a nulidade do acórdão recorrido porque a DRJ analisou o argumento, que não foi o motivo do erro verificado, não havendo se falar em nulidade da decisão de 1ª instância.

Também entendo que não assiste razão à Recorrente quanto a sua irresignação contra a decisão da DRJ em reconhecer a utilização do preço CIF + II ao invés do FOB, tal qual utilizado pela Recorrente.

A DRJ manifestou sua concordância com a utilização do CIF+II pela Fiscalização, fundamentado sua decisão com base na Instrução Normativa SRF nº 243/2000. A Recorrente, por seu turno defende a ilegalidade da IN SRF nº 243/2000.

Mas a divergência quanto a legalidade da IN SRF nº 243/2000, questão que será enfrentada mais adiante no mérito, e a fundamentação de decisão da DRJ com base naquela norma, não é suficiente para considerar nula a decisão recorrida.

Quanto ao argumento da Recorrente que a Fiscalização utilizou dois preços-parâmetros distintos para um mesmo item, ao invés do PRL ponderado apurado pela Recorrente e que o fundamento da decisão da DRJ para manter o procedimento fiscal foi muito superficial, devo concordar com a Recorrente:

A impugnante no item III.8.3. Distorções no PRL 20 e 60 decorrentes da consideração em excesso de consumo e revendas, tenta desqualificar na verdade o procedimento de considerar a matéria-prima que tem o mesmo código de produto acabado como um produto que deve se submeter ao PRL-20% e quando matéria-prima um código e produto acabado códigos diversos, submeter o PRL-60%.

Acredito estar correto o procedimento fiscal e portanto não acato a alegação
(Original sem destaques – p. 14 do acórdão recorrido).

Contudo, entendo não ser o caso de se considerar nula a decisão recorrida, uma vez que a própria Recorrente pleiteou a conversão do julgamento em diligência para fins de verificar se a Fiscalização utilizou o PRL-Ponderado para apuração do preço-parâmetro dos itens que foram utilizados como insumos e também revendidos

Pois bem. As razões que justificam a conversão do julgamento em diligência consistem, fundamentalmente, na eventual necessidade de reunião de todos os documentos de suporte ao cálculo dos ajustes segundo o método PIC (alternativo) e dificuldade de identificação e mensuração dos equívocos apontados nos subtópicos III.5.1. a III.5.3.

Quanto aos quesitos, vejam-se abaixo:

(...)

Quanto ao PRL:

(...)

iv. Houve consideração em excesso de consumo de produtos para o cálculo do PRL 20 e do PRL 60, considerando-se que a Recorrente havia efetuado o cálculo do PRL-Ponderado ao passo em que a Fiscalização não? Qual é o valor correspondente do ajuste em excesso provocado por tal equívoco?

Considerando que a diligência pleiteada foi realizada, entendo que não houve prejuízo à defesa da Recorrente, de modo que afasto a arguição de nulidade do acórdão recorrido.

12.Da alegação de ilegalidade da IN SRF n° 243/2000

A Recorrente defende a ilegalidade da sistemática de apuração do preço parâmetro do PRL 60 conforme disciplinado na IN SRF n° 243/2000, por considerar que a referida norma inovou em relação ao texto da Lei nº 9.430/96.

A Recorrente ratificou os argumentos apresentados na impugnação, resumindo-os, conforme excerto abaixo transscrito do Recurso Voluntário:

Feito esse esclarecimento, a Recorrente passa a resumir, abaixo, apenas a título de recapitulação, as razões que demonstram a ilegalidade da IN 243 relativamente ao cálculo do preço parâmetro pelo PRL e que devem ser analisados pelos i. Srs. Conselheiros, detalhadamente, a partir da Impugnação administrativa.

Confira-se:

(i) é ilegal a IN 243 com relação ao PRL60, visto ser contrária ao disposto no art. 18, II da Lei nº 9.430/96; enquanto a LEI, ao prescrever a fórmula de cálculo do preço-parâmetro, determina que o percentual de 60%, incidente sobre o valor do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país, seja deduzido do valor líquido de venda *integral*, a IN 243 determina que o percentual de 60% seja excluído de uma base menor, qual seja a *parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados*, do que decorre um resultado invariavelmente menor;

(ii) a Recorrente, a partir do exemplo concreto da importação de uma arruela de trava utilizada em uma Moto Niveladora, demonstrou que a técnica da proporcionalização adotada pela IN 243 impõe a adoção de uma margem exorbitante de lucro de 150% sobre toda a mercadoria vendida no mercado interno. Assim, a regra que, originalmente, foi desenvolvida para controle de preços de transferência sobre insumos importados, torna-se instrumento para exigência de margem de lucro absurda sobre insumos nacionais – o que jamais foi o escopo da Lei 9.430/96;

(iii) demonstrou-se, igualmente, que a técnica da proporcionalização carece de qualquer lógica, já que implica petição de princípio. Isto é: a fórmula para cálculo do preço parâmetro do PRL tal como prevista na IN 243 parte do custo do bem importado para descobrir ele próprio. Assim, esse raciocínio leva ao absurdo de um aumento no custo do bem importado ensejar o aumento do preço parâmetro;

(iv) o erro lógico da IN 243 enseja a *eliminação do efeito indutor* previsto na Lei. Pela lógica desta, quanto maior o valor agregado no país, menor o ajuste, o que incentivaria a produção local. Pela sistemática da IN 243, no entanto, *quanto menor o valor agregado, maior o preço parâmetro e, portanto, menor o ajuste de preços de transferência*;

(v) a esse respeito, a MP n.º 478/09, reconhecendo que as medidas existentes na IN 243 não existiam no plano legal, tentou incluí-las no corpo da Lei n.º 9.430/96. A metodologia da IN 243 foi expressamente negada pelo Poder Legislativo, que, ao menos por ora, não admite a sua vigência, já que recusou a conversão da referida MP em lei.

(vi) a metodologia de cálculo prevista na IN 243 somente veio a possuir respaldo legal com o advento da publicação da MP n.º 563/2012 e a sua posterior conversão na Lei n.º 12.715/2012. No entanto, a “legalização” da metodologia de cálculo prevista pela IN 243 somente ocorrerá em relação aos fatos futuros;

Ante todo o exposto, a Recorrente faz jus à apuração dos preços parâmetro dos seus insumos importados segundo a sistemática prevista na Lei n.º 9.430/96, uma vez que, conforme restou demonstrado, carece de base legal a sistemática prevista pela IN 243.

A questão da legalidade da IN 243 já foi objeto de muito embate entre o FISCO e o contribuinte. Contudo, referida controvérsia restou pacificada no CARF com a publicação da Súmula Vinculante CARF n.º 115, de 03 de setembro de 2018, que reconheceu a legalidade do método PRL 60 disciplinada pela Instrução Normativa SRF n.º 243, de 2002.

Súmula CARF n.º 115

A sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF n.º 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 9.959, de 2000. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

1102-00.610, de 23/11/2011; 1201-00.658, de 14/03/2012; 1101-001.079, de 07/04/2014; 1103-00.672, de 08/05/2012; 1201-001.680, de 16/05/2017; 1301-001.096, de 07/11/2012; 1301-02.617, de 20/09/2017; 1302-001.164, de 10/09/2013; 1302-002.128, de 17/05/2017; 1401-000.848, de 09/08/2012; 1401-002.122, de 18/10/2017; 1401-002.278, de 22/02/2018; 1402-001.418, de 10/07/2013; 1402-002.736, de 16/08/2017; 1402-002.815, de 24/01/2018; 9101-002.175, de 19/01/2016; 9101-002.514, de 13/12/2016; 9101-003.094, de 14/09/2017; 9101-003.373, de 19/01/2018.

Por se tratar de Súmula Vinculante, sua observância é obrigatória a membros deste Colegiado, nos termos do art. 72 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, de modo que a questão não comporta maiores digressões.

Dessa forma, rejeito a alegação de nulidade da IN SRF nº 243/2000.

13.Da alegação de inexistência de fundamento legal para aplicação do método PRL 60 no ano-calendário 2010

Defende a Recorrente que no ano-calendário 2010 não havia base legal para aplicação do método PRL. Isso por conta das alterações legislativas levada a efeito com a publicação da Medida Provisória nº 472/2009, base legal para a aplicação do PRL 60.

111.2. 2 Hipótese de nulidade do Auto de Infração: inexistência de base legal do PRL 60 no ano-calendário de 2010

Não fossem suficientes as razões apontadas acima para determinar o cancelamento imediato do auto de infração, o ano-calendário objeto da presente autuação fiscal possui uma peculiaridade: naquele ano inexistia, por conta da publicação da Medida Provisória nº 472/2009, base legal para a aplicação do PRL 60. Para que se possam entender as razões que amparam a presente afirmação, revela-se essencial a devida compreensão do contexto jurídico-legislativo que havia ao final do ano-calendário de 2009.

Com o objetivo de prever diversas alterações na legislação tributária, o Poder Executivo houve por bem editar a MP nº 472, em 15 de dezembro de 2009. No entanto, para a surpresa geral, o seu artigo 61 revogou expressamente o artigo 2º da Lei nº 9.959/00 o qual havia modificado a Lei nº 9.430/96 para nela incluir as disposições relativas às margens aplicáveis no cálculo do PRL (de 20%, para operações de mera revenda, e de 60% para situações envolvendo produção local). Confira-se:

"Art. 61. Ficam revogados:

(...)

II- o art. 2º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000."

(Original sem destaque.)

Ao revogar o artigo 2º da Lei nº 9.959/2000, a MP nº 472 instaurou a esdrúxula situação em que o método "Preço de Revenda menos Lucro" passou a estar desprovido da segunda variável da sua fórmula, qual seja, o "Lucro", transformando-se em "Preço de Revenda". É dizer: o método

do PRL não mais poderia ser assim denominado, haja vista ter perdido o "L", podendo ser chamado, quando muito, de "PR".

Ocorre que a alteração legislativa promovida pela MP n.º 472/2009 implicou, em verdade, a inaplicabilidade do método do PRL 60 haja vista que, na ausência de margem de lucro, a consideração do preço de revenda jamais poderia levar ao preço que seria firmado entre partes independentes (*padrão at arm's length*). Assim, sem o segundo elemento da fórmula de cálculo (o Lucro), a presunção legal de preço *at arm's length* cairia por terra.

Preocupada com a repercussão ensejada pelo dispositivo ora discutido, a Presidência da República houve por bem publicar, apenas 8 dias após a publicação da MP n.º 472, a MP n.º 476 cujo artigo 6º demonstrou o nítido arrependimento do Poder Executivo quanto à revogação ora tratada. O artigo 6º da nova MP assim dispôs:

"Art. 642 Fica revogado o inciso II do art. 61 da Medida Provisória n.º 472, de 15 de dezembro de 2009, voltando a vigor o art. 20 da Lei n.º 9.959, de 27 de janeiro de 2000."

(Original sem destaques.)

Observa-se que, por meio do dispositivo normativo acima reproduzido, a Presidência da República, reconhecendo o erro da revogação realizada pela MP n.º 472/2009, não apenas revogou o dispositivo legal que havia revogado o artigo 2º da Lei n.º 9.959/2000, como também tentou reprimirá-lo expressamente. É certo, no entanto, que, durante 8 dias, o PRL não pôde ser aplicado por ausência de fundamento legal.

Na sequência da publicação da MP n.º 476, e para piorar o imbróglio legislativo que se instaurara, foi publicada a MP n.º 478, em 29 de dezembro de 2009, que promoveu diversas alterações na legislação de preços de transferência, sobretudo, no tocante ao PRL. A referida MP havia, com efeito, suprimido o PRL substituindo-o pelo "Preço Líquido de Venda" ("PLV"), bem como criado diversas margens de lucro específicas para determinados setores da economia.

Quanto à figura da reprise, é de fundamental compreensão o disposto no artigo 2º, §3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro ("LINDB") que prevê que a reprise será sempre expressa haja vista que, nas palavras da própria Lei, *"salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência"*.

Como consequência lógica do fato de que a reprise sempre se dá de forma expressa, temos que o regime jurídico revogado, ao ser represso, equivale a uma nova norma introduzida no ordenamento jurídico disciplinando aquela mesma matéria novamente de modo a atribuir-lhe o mesmo regime jurídico anteriormente vigente. Esta importante premissa, que, em verdade, é a única conclusão que se pode chegar à luz do disposto na LINDB, é de fundamental importância no tocante à aplicação do princípio da anterioridade, conforme trataremos em maiores detalhes um pouco mais adiante.

Após a virada do ano de 2009, as MPs n° 472, 476 e 478 continuaram vigendo no ordenamento sem qualquer alteração.

Quanto à MP 472, que contemplava a revogação ora tratada, a vigência das suas disposições perdurou até o momento em que ela foi convertida em lei — no caso, a Lei n° 12.249/2009. A referida lei, por sua vez, não contemplou a norma que revogou o artigo 2º da Lei n° 9.959/2000 em seu inteiro teor.

A questão que se revela relevante no presente momento é saber qual é o devido tratamento que deve ser conferido ao período em que vigeu a MP 472, ou seja, desde a sua publicação em 15 de dezembro de 2009, até a sua conversão na Lei n° 12.249/2009 em 11 de junho de 2010.

A resposta ao questionamento feito acima pode ser encontrada no artigo 62, § 12 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.

(Original sem destaque.)

A Constituição Federal, neste ponto, é clara: nas hipóteses em que há conversão em lei de medida provisória ficam constitucionalmente resguardados os efeitos produzidos durante a sua vigência. E, diga-se, ainda, que não há razão alguma para que tal comando não se aplique ao caso ora tratado.

Pois bem.

Seguindo na narrativa dos acontecimentos legislativos ora tratados, muito embora a MP n° 472/2009 tenha sido convertida na Lei n° 12.249/2009, com a supressão da norma revogadora prevista no texto da MP, as MPs n° 476 e 478 não foram convertidas em lei, tendo o seu prazo de vigência encerrado por decurso do prazo constitucional para a sua conversão em lei (cf. atestam, respectivamente, os Atos Declaratórios do Presidente do Congresso n° 23 e 18 de 2010).

Eis aqui o problema: a norma que havia revogado a norma revogadora (o artigo 61, inciso II da MP n° 472/2009) perdeu a sua vigência, deixando, neste sentido, de irradiar efeitos no ordenamento jurídico a partir daquele momento. A MP n° 478/2009, que havia instituído uma nova sistemática para o PRL (suprimindo-o e passando a prever o PLV) tampouco fora convertida em lei, deixando, igualmente, de produzir efeitos.

Srs. Julgadores, a situação exposta acima se torna ainda mais problemática se considerarmos que o Congresso Nacional, embora pudesse regular por decreto legislativo os efeitos produzidos pela MP n° 476 durante o seu período de vigência nos termos do artigo 62, § 11 da Constituição Federal, deixou de assim proceder. Desse modo, o Congresso Nacional **deixou** de dar o devido tratamento á norma que

revogou (art. 6º da MP n.º 476) a norma revogadora (art. 61, II da MP n.º 472) e represtou o regime vigente até então (o artigo 2º da Lei n.º 9.959/2000).

Neste estado de coisas, tem-se uma delicada situação legislativa em que, tecnicamente falando, as margens de lucro do PRL — de 20% para revenda e 60% para industrialização — haviam sido suprimidas do ordenamento jurídico, impossibilitando, assim, a própria aplicação do método, sem que tivesse havido qualquer norma posterior que as tivesse reintroduzido no ordenamento jurídico brasileiro.

É certo, neste contexto, que a conversão da MP n.º 472 na Lei n.º 12.249/2010 não teve — nem nunca poderia ter tido — o condão de represtar o artigo 2º da Lei n.º 9.959/2000 haja vista que, conforme mencionamos anteriormente, a **represtinação**, nos termos da LINDB, é **sempre expressa, nunca tácita**. O mesmo entendimento já foi manifestado, em sede doutrinária, por um dos patronos da Impugnante:

“Ora, se a Lei n.º 12249/10 substitui a Medida Provisória n.º 472/09 e se esta revogara o método PRL, a edição da Lei n.º 12.249/10, não contemplando o artigo 61 daquela Medida Provisória, não tem o condão de represtar o método PRL.”

Afinal, como já visto acima, a represtinação somente se dá se houver dispositivo expresso em lei, neste sentido. A Lei n.º 12.249/10 poderia, por certo, ter determinado a represtinação, mas silenciou acerca do método PRL.”

(Original sem destaques)

E, já naquela época, não foi diversa a conclusão:

“Vê-se daí que não houve dispositivo legal a autorizar a aplicação do método PRL para 31 de dezembro de 2010. Se para 2009, havia a possibilidade de se aplicar o referido método, quando favorável ao contribuinte, para 2010 não existia dispositivo legal em vigor que previsse o referido método.”

(Original sem destaques.)

Não restam dúvidas, neste sentido, quanto à inexistência de base legal para dar amparo à aplicação do PRL no ano-calendário de 2010. Por acidente ou não, fato é que a revogação da norma que previa as margens de lucros não pode passar despercebida.

Digamos que em virtude da conversão da MP n.º 472 na Lei n.º 12.249/10 o artigo 2º da Lei n.º 9.959/2000 tenha sido represtado, tese com a qual não concordamos, à luz do anteriormente exposto, mas que admitimos apenas por amor ao debate.

Ainda que esta linha argumentativa viesse a prevalecer no sentido de determinar a represtinação, a reintrodução do PRL no ordenamento jurídico somente ocorreria no ano-calendário de 2011, nas hipóteses em que a sua adoção implicasse majoração do imposto devido (e.g. quando apenas o PRL é aplicável haja vista a complexidade do produto), em vista

da necessária observância do **princípio da anterioridade** previsto no artigo 150, inciso III, alínea b da Constituição Federal.

É sempre bom lembrar que o respeito ao princípio da anterioridade, em se tratando de edição de medidas provisórias, impõe que a norma que implicou a majoração de tributos somente possa produzir efeitos no exercício seguinte àquele em que tiver ocorrido a sua conversão em lei, consoante prevê o artigo 62, §2º da Constituição Federal. Assim, tendo a MP n.º 472 sido convertida na Lei n.º 12.249 apenas em 2010, o PRL só poderia ser validamente utilizado em 2011.

Por fim, nem se alegue, tal como fora alegado pelo Parecer Normativo COSIT n.º 01/12, que, em razão de a MP 472 ter implicado majoração de tributo devido, a revogação prevista no seu artigo 61, inciso II jamais produziu efeitos já que ela só poderia viger a partir do ano seguinte à sua conversão em lei (no caso, 2011).

Esta conclusão se revela completamente absurda. Isto porque o que o princípio da anterioridade prestigia são os efeitos tributários decorrentes de normas que impliquem a criação ou a majoração de tributos. Nada impede, neste sentido, que, para as situações em que a revogação da norma veiculadora das margens de lucro beneficiou o contribuinte, a produção dos seus efeitos seja imediata. Assim, o princípio da anterioridade somente poderia afastar a regra de revogação nas situações em que houvesse **prejuízo** ao contribuinte.

Lembremos, neste ponto, que o princípio da anterioridade, enquanto princípio que assume a função de limitação ao poder de tributar, é garantia ao contribuinte e não um artifício para a correção de "erros" legislativos perpetrados pelo Poder Executivo.

Ante todo o exposto, é inegável que a fiscalização jamais poderia ter aplicado o PRL 60 para os fatos geradores ocorridos em 2010 por ausência de previsão legal da margem de lucro de 60%, o que, por sua vez, implica a nulidade material do lançamento de ofício.

A DRJ entendeu que a MP 472/2009 foi convertida na Lei n.º 12.249/2010, sendo que na conversão houve a supressão do texto que revogava o art. 2º da Lei n.º 9.959/2000:

Por último, alega em preliminar um “*vacatio legis*” para aplicação do PRL 60 em 2010, haja vista a revogação levada a efeito pela MP n.º 472/09 do artigo 2º da Lei n.º 9.959/2000 o qual previa as margens de 20% e 60% para aplicação do PRL.

A impugnante tem razão, porém sua razão está adstrita a 8 dias e não lhe socorre em nada já que foram 8 dias de dezembro de 2009, portanto fora do escopo da fiscalização em comento que se refere aos anos-calendário 2010 e 2011, explico:

A Medida Provisória nº 472/2009 de 15/12/2009 revogou o método PRL previsto na Lei nº 9.959/2000. A revogação foi revogada pela MP nº 476/2009 de 23/12/2009, ambas MPs tiveram intercurso de vigência comum. A MP 472/2009 foi convertida na Lei nº 12.249/2010 com a supressão do texto que revogava artigo da Lei nº 9.959/2000.

Assim fica afastada a última preliminar suscitada.

No recurso voluntário a Recorrente ratifica o seu entendimento que a conversão da MP nº 472 na Lei nº 12.249/2010 não teria o condão de reprimir o artigo 2º da Lei nº 9.959/2000, uma vez que a respristinação deveria ser expressa:

É certo, neste contexto, que a conversão da MP nº 472 na Lei nº 12.249/2010 não teve – nem nunca poderia ter tido – o condão de reprimir o artigo 2º da Lei nº 9.959/2000 haja vista que, conforme mencionamos anteriormente, a **repristinação**, nos termos da LINDB, é **sempre expressa, nunca tácita**. O mesmo entendimento já foi manifestado, em sede doutrinária, por um dos patronos da Recorrente:

"Ora, se a Lei nº 12249/10 substitui a Medida Provisória nº 472/09 e se esta revogara o método PRL, a edição da Lei nº 12.249/10, não contemplando o artigo 61 daquela Medida Provisória, não tem o condão de reprimir o método PRL."

Afinal, como já visto acima, a respristinação somente se dá se houver dispositivo expresso em lei, neste sentido. A Lei nº 12.249/10 poderia, por certo, ter determinado a respristinação, mas silenciou acerca do método PRL."

(Original sem destaque)

E, já naquela época, não foi diversa a conclusão:

"Vê-se daí que não houve dispositivo legal a autorizar a aplicação do método PRL para 31 de dezembro de 2010. Se para 2009, havia a possibilidade de se aplicar o referido método, quando favorável ao contribuinte, para 2010 não existia dispositivo legal em vigor que previsse o referido método."

(Original sem destaque)

Não restam dúvidas, neste sentido, quanto à inexistência de base legal para dar amparo à aplicação do PRL no ano-calendário de 2010. Por acidente ou não, fato é que a revogação da norma que previa as margens de lucros não pode passar despercebida.

Entendo que a alegação da Recorrente não merece ser acolhida.

A MP 472 foi publicada em 16 de dezembro de 2009 e revogou o art. 2º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000.

Poucos dias depois, em 24 de dezembro de 2009, foi publicada a MP nº 476/2009, que revogou o inciso II do artigo 61 da MP nº 472/2009 e, expressamente, restaurou a vigência do artigo 2º da Lei nº 9.959/2000.

Portanto, quando se iniciou o ano-calendário 2010, estava em vigência o artigo 2º da Lei nº 9.959, de 2000, devendo ser observado o comando legal nela contido.

A MP nº 478, por seu turno, reafirmou o intuito do Poder Executivo de eliminar a revogação prevista pelo art. 61, inciso II, da MP nº 472, de 2009, ao reestabelecer expressamente o artigo 2º da Lei nº 9.959/2000.

Ao encaminhar a MP 476 o Poder Executivo consignou na exposição de motivos que a revogação do art. 2º da Lei nº 9.959 fora equivocada:

“... a revogação acarreta a inaplicabilidade do método denominado Preço de Revenda menos Lucro (PRL) uma vez que fica sem margem de lucro a ser considerada na apuração do preço parâmetro”.

Em que pese as MPs 476 e 478 terem caducado, e a MP 472 ter sido convertida na Lei nº 12.249/2010, o inciso II art. 61 da MP 472 (que revogou o art. 2º da Lei nº 9.959) não constou no texto do PLC, o que demonstra que o Poder Legislativo também entendeu que deveria ser mantido o art. 2º da Lei nº 9.959.

Quanto ao argumento da Recorrente que a conversão da MP nº 472 na Lei nº 12.249/2010 não teve o condão de reprimir o artigo 2º da Lei nº 9.959/2000, porque a reprimir não deve ser expressa, acompanho o entendimento esposado no Parecer Normativo 1 da RFB, cujo excerto transcrevo abaixo:

30. Nesse caso, é oportuno mencionar que, segundo decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), no RE 217.194 (Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 17-4-2001, Segunda Turma, DJ de 1-6-2001), a remessa para sanção ou veto de projeto de lei de conversão para o Presidente da República só é obrigatória quando há modificação de dispositivos a fim de prevalecer comunhão de vontade do Poder Executivo e do Legislativo.

31. Como, na hipótese em questão, não houve modificação que demonstrasse inconsistências entre a vontade do Poder Executivo e o entendimento do Poder Legislativo quanto à utilização do método PRL, não cabe admitir a eficácia da MP nº 472, de 2009, entre os dias 1º e 10 de junho de 2010. (g.n)

32. A lógica do § 12 do art. 62 da Constituição Federal é evitar que alterações procedidas pelo Congresso Nacional na conversão em lei de medidas provisórias possam produzir efeitos antes da apreciação do Poder Executivo, levando a efeitos não desejados quando da edição da MP.

33. No caso em tela, não cabe a aplicação do § 12 do art. 62 da CF tendo em vista que o Congresso Nacional manteve a intenção do Poder Executivo, refletida na MP nº 476, de 2009 e na MP nº 478, de 2009, não reconhecendo efeitos à revogação do art. 2º da Lei nº 9.959, de 2000. Como o Projeto de Lei de Conversão nº 1, de 2010, foi encaminhado para sanção sem o texto do art. 61, inciso II, entende-se que deve prevalecer o consenso entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo sobre a questão.

Por fim, apesar de apresentar na sua impugnação e no recurso voluntário o entendimento que não havia fundamento para aplicação do método PRL 60, a Recorrente optou por esse método e o aplicou no ajuste do Preço de Transferência no ano-calendário 2010. Se entendesse que o método PRL 60 não era aplicável no ano-calendário 2010 deveria ter adotado outro método de apuração, mas não o fez. Portanto adotando-o, implicitamente concordou com o fundamento legal para sua utilização no ano-calendário 2010, não podendo agora negar a sua validade.

Há que se consignar, ademais, que no início do procedimento de fiscalização, a Autoridade Fiscal intimou a Recorrente a informar se havia impetrado ação judicial em face dos tributos objeto da auditoria fiscal e se havia interposto consulta junto ao FISCO sobre questões relativas aos tributos objeto de auditoria. A Recorrente respondeu que não havia ação judicial em

trâmite e tampouco formulou consulta ao FISCO em relação aos tributos e temática de Preços de Transferência.

A própria Recorrente consigna que aplicou o método PRL 60 de acordo com o disposto na Lei n° 9.430/96 e não conforme o disciplinado na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, o que demonstra sua confiança na validade da aplicação do método para os anos-calendários 2010 e 2011, diferente do que agora argui em sede recursal.

Portanto rejeito a alegação de nulidade do Auto de Infração por inexistência de fundamento legal para aplicação do método PRL 60 no ano-calendário 2010.

14. Da alegação de descumprimento do disposto no artigo 20-A da Lei n° 9.430/96

Alega a Recorrente que a Fiscalização teria deixado de intimá-la a apresentar novo método de ajuste do Preço de Transferência após ter desclassificado o método por ela adotado, em cumprimento ao que determina o art. 20-A da Lei n° 9.430/96.

Afirma que a fiscalização foi encerrada em 17 de dezembro de 2015, quando já estava em vigor a Lei n° 12.715/2012 e, portanto, que as Autoridades Fiscais já se encontravam adstritas à norma contida no artigo 20-A da Lei n° 9.430/96.

Em decorrência da falta de intimação da Recorrente para apresentar novo método de ajuste do preço de transferência, em razão da desclassificação do método originalmente eleito, alega que o auto de infração deva ser cancelado por inobservância de norma que disciplina o seu procedimento:

Em razão de seu caráter procedural, a norma contida no artigo 20-A da Lei n° 9.430/96 **se aplica a todas as fiscalizações concluídas após a sua vigência**, impondo às D. Autoridades Fiscais que, desqualificando os critérios de cálculo do método eleito pela Recorrente, a intimasse para apresentar novos cálculos de acordo com o método que lhe fosse mais favorável.

No caso presente, quando encerrada a fiscalização, em 17 de dezembro de 2015, já se encontrava em vigor a Lei n° 12.715/2012, promulgada em 17 de setembro de 2012. Assim é que, na data da lavratura do Auto de Infração, as D. Autoridades Fiscais já se encontravam adstritas à norma contida no artigo 20-A da Lei n° 9.430/96.

No caso presente, a **ausência de intimação** da Recorrente para apresentar novo método mais favorável, em razão da desclassificação dos critérios de cálculo do método originalmente eleitos, **importa o cancelamento imediato do lançamento de ofício**, pela inobservância de norma que disciplina o seu procedimento. Este, inclusive, foi o entendimento recente do E. CARF proferido no Acórdão nº 1301002.051, cuja ementa reproduz-se, na sequência:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NULIDADES. OCORRÊNCIA.

A autoridade fiscal está obrigada, por força do artigo 20^a da Lei 9.430/96, a intimar o contribuinte para que, no prazo de trinta dias, apresente novo cálculo de acordo com o método que lhe seja mais favorável.

Tratando-se de norma de caráter eminentemente procedural, o preceito do art. 20 A da Lei nº 9.430/96 é imediatamente aplicável.

A ausência de intimação do contribuinte para apresentar novo método que pudesse lhe ser mais favorável, em razão da desqualificação dos critérios de cálculo adotados, importa a nulidade do lançamento de ofício, em razão da inobservância de norma que disciplina o seu procedimento. (CARF, Ac. 1301.002.051, 3^a Câmara, 1^a Turma, j. 08.06.2016)

Como mencionado anteriormente, o lançamento tributário é procedimento administrativo **plenamente vinculado**, e, como tal, deve obedecer, estritamente, o que determina a legislação. É dizer: a constituição do crédito tributário é atividade administrativa cuja execução está inteiramente definida em lei, não sendo concedida à Autoridade Administrativa qualquer liberdade quanto à atividade a ser desempenhada.

Estando, pois, diante de regra que disciplina o procedimento a ser adotado na hipótese de desclassificação do método ou dos critérios de cálculo empregados pelo contribuinte, a Autoridade Administrativa não pode se escusar ao seu cumprimento. Deve, sim, se submeter por inteiro ao mandamento legal, sob pena de cancelamento sumário do lançamento de ofício, por ofensa ao princípio da legalidade.

No caso presente, a não intimação da Recorrente para apresentar novo método de cálculo dos ajustes previstos na legislação de controle dos preços de transferência enseja o imediato cancelamento do Auto de Infração.

Entendo que a Fiscalização não desqualificou o método adotado pela Recorrente. O que ocorreu foi que a Recorrente utilizou um procedimento de apuração do ajuste pelo método PRL que estava em desacordo como o especificado na Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

A Recorrente submeteu todas as importações de empresa vinculada à apuração do preço de transferência, optando pelo ajuste segundo o método que entendeu mais conveniente, de acordo com a tabela abaixo:

Método em 2010	Contagem	Método em 2011	Contagem
PIC	1.218	PIC	2.562
PRL - 20%	34.368	PRL - 20%	40.561
PRL - 20% e 60%	8.801	PRL - 20% e 60%	5.727
PRL - 60%	3.411	PRL - 60%	1.982
TOTAL	47.798	TOTAL	50.832

Os documentos ou base de dados utilizados nos cálculos do ajuste também não foram questionados pela Fiscalização. Portanto, não houve “desqualificação do método” pela Fiscalização em razão de insuficiência da documentação, ou por terem sido considerado inábeis. Aliás, a Fiscalização utilizou as informações que Recorrente apresentou em arquivo digital (banco de dados Access) para fazer os cálculos do ajuste do PT.

A divergência entre os ajustes do PT apurados pela Fiscalização e pela Recorrente decorrem da fórmula de cálculo do PT, eis que a Fiscalização utilizou o especificado na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 e a Recorrente alega que utilizou aquela prevista no artigo 18, inciso II da Lei nº 9.430/96.

A Recorrente defendeu a ilegalidade da fórmula de cálculo do preço parâmetro do método PRL 60 prevista no §11º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002. Contudo tal argumento restou superado com a advento da Súmula CARF nº 115 (vinculante):

Súmula CARF nº 115

A sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de

2000. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

E quanto ao argumento da Recorrente, que a Fiscalização não a intimou a apresentar novo método em razão da alegada “desqualificação” do método por ela adotado, a Fiscalização afirmou o seu entendimento no TVF, com a qual concordo, consignando o seguinte (e-fl. 77):

Mudança de opção de método: conforme comando emanado do § 1º do artigo 7º do Decreto 70.235/1972, após o início da ação fiscal, o contribuinte não se encontra em situação de espontaneidade para alterar opções por ele antes realizadas em declaração, exceto para os casos em que determinada apuração ou sua aferição se demonstrar impraticável por ausência de elementos necessários aos cálculos ou em caso de erro de fato de preenchimento de DIPJ. Por isso, não cabe na presente ação fiscal a mudança de opção, para o método PIC, dos métodos PRL 20 e PRL 60 tempestivamente optados pela VOLVO.

O direito de o contribuinte ser intimado a, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação, não alcança o período de apuração objeto desta autuação (ano-calendário 2010 e 2011), uma vez que a mencionada alteração legislativa somente é válida para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012. É essa a interpretação a ser dada ao artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, cujo conteúdo é oportuno transcrevemos:

Art. 20A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

Importante observar também que a expressão “ano-calendário” designa “período de apuração”, não podendo ser confundido com o ano em que ocorre a ação fiscal.

Não obstante este Relator tenha entendido que não ocorreu a desqualificação do método de apuração do PT, passa-se a analisar a questão de direito alegada pela Recorrente.

O art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, tem sido objeto de intensos debates no CARF acerca de sua natureza, se procedural ou híbrida, i.e, contendo comandos de natureza material e procedural.

Os que entendem que a norma tem natureza eminentemente procedural, defendem que o artigo 20-A da Lei 9.430/1996 instituiu uma nova etapa no procedimento de fiscalização, em sendo questionados os métodos e/ou os critérios de cálculo do preço de transferência adotados pelo sujeito passivo, passando a exigir uma prévia intimação dando oportunidade ao contribuinte de escolher um outro método para apuração dos ajustes do preço de transferência.

Defendem que a partir do ano-calendário 2012, a Autoridade Fiscal estaria obrigada, mesmo nos procedimentos que já estivessem em andamento, a intimar o contribuinte para apresentar novo cálculo de acordo com o método de apuração do ajuste do PT que entenda

mais favorável, sendo que a inobservância do procedimento acarretaria nulidade do lançamento. Há decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais que adotou esse entendimento:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. FISCALIZAÇÃO. ADOÇÃO DO MÉTODO. ADVENTO DE NOVA REGRA PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. FATOS GERADORES ANTERIORES. NÃO OBSERVÂNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O art.20-A da Lei nº 9.430/96, veiculado pela Medida Provisória nº 563/2012, convertida na Lei nº 12.715/2012, carrega uma legítima e inquestionável norma procedural de fiscalização tributária, ficando sua aplicabilidade e observância sujeita à regra do §1º do art. 144 do CTN.

A regra 1º do art. 144 do *Codex Fiscal* não se limita apenas a novas normas que tenham *ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios*, abarcando todas as novas determinações procedimentais fiscalizatórias.

Sob pena de nulidade da Autuação lavrada, o comando do art.20-A da Lei nº 9.430/96 deve ser observado nas fiscalizações em curso e que se iniciaram no ano-calendário de 2012, após sua vigência, independentemente do período em que ocorridos os *fatos jurídicos* envolvidos no trabalho de averiguação.

Por seu turno, há os defendem que o artigo 20-A da Lei 9.430/1996, dentre os quais me incluo, tem natureza híbrida. Sem dúvida que tem conteúdo procedural dirigido à Autoridade Fiscal, para que no curso do procedimento de Fiscalização, em caso de desqualificação do método adotado pelo contribuinte.

Mas entendendo que a norma também tem conteúdo material, dirigido ao contribuinte, ao dispor que “**A partir do ano calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal**”.

A regra assim posta, teve o objetivo de eliminar os litígios decorrentes da desqualificação do método adotado pelo sujeito passivo quando este invocava o seu direito à escolha do método mais favorável, mesmo após iniciada a ação fiscal. Entende-se que o legislador limitou o alcance da regra para fatos geradores ocorrido a partir do ano-calendário 2012.

Na Câmara Superior de Recurso Fiscais, apesar de ainda não haver entendimento pacífico quanto a questão, as decisões parecem indicar que são majoritariamente no sentido de entender que a regra veiculada no artigo 20-A da Lei nº 9.430, de 1996 valem para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 2012, como nas ementas das decisões da 1ª Turma da CSRF: acórdãos 9101-003.910, de 04 de dezembro de 2018; 9101-004.757, de 05 de fevereiro de 2020 e 9101-005.800 de 05 de outubro de 2021:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ART. 20º DA LEI Nº 9.430, DE 1996. NATUREZA HÍBRIDA. NATUREZA MATERIAL E PROCEDIMENTAL. NORMA PROCEDIMENTAL. VIGÊNCIA. MARCO INICIAL ESTABELECIDO POR NORMA MATERIAL. ART. 144 DO CTN.

I- O art. 20A da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, consiste em norma tem natureza híbrida, tanto de natureza material quanto procedural. As providências de natureza processual imputadas à autoridade fiscal no caso de desqualificação do método de preço de transferência adotado pela pessoa jurídica encontram termo inicial

expressamente determinado, sendo exigidas apenas sobre ações fiscais relativas ao ano-calendário de 2012 e posteriores. Ainda que normas procedimentais, em tese, possam se aplicar a processos pendentes com efeitos retroativos, no caso há correlação indissociável com norma material que determina marco temporal inicial para que o rito procedural deva ser aplicado, evitando-se colisão com o caput art. 144 do CTN, que predica que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente. Não cabe aplicação do § 1º do art. 144 do CTN, vez que o art. 20º da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, tutela também de norma de natureza material.

II- Caso de ação fiscal iniciada em 2014 relativa a ano-calendário de 2011. Não há como se imputar à fiscalização a aplicação de norma procedural (intimar o sujeito passivo para, no prazo de 30 dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação), se consta expressamente que o termo inicial da norma que trata impossibilidade de se alterar o método do preço de transferência após o início da ação fiscal tem vigência apenas para fatos geradores a partir do ano-calendário de 2012. Lei vigente à época da concretização do fato gerador de 2011, nos termos do art. 144 do CTN, não determinava aplicação de norma procedural. (Acórdão 9101-003.910, de 04 de dezembro de 2018 da 1ª Turma da CSRF),

Portanto, como os fatos geradores dos lançamento aqui analisados são dos anos-calendários 2010 e 2011, e em havendo expressa disposição legal que a aplicação do determinado no art. 20-A da Lei 9.430/96 seria para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 2012, não havia obrigação da Autoridade Fiscal intimar o contribuinte a apresentar novo cálculo com outro método previsto na legislação no curso do procedimento fiscal.

Rejeito, portanto a arguição de nulidade do Auto de Infração por descumprimento do disposto no artigo 20-A da Lei nº 9.430/96.

15. Da exclusão dos custos de fretes, seguros e tributos do preço praticado no cálculo de ajustes de preços de transferência pelo PRL 60 e 20

No Recurso Voluntário a Recorrente ratificou as razões que havia detalhado na impugnação contra a inclusão do frete, seguro e tributos no preço praticado, resumindo-os da seguinte forma:

- (i) como frete, seguro e tributos não são pagos a pessoa vinculada, e os dois últimos sequer são destinados a pagamento ao exterior (não há importação nem do seguro e nem da obrigação de pagar tributos), as referidas despesas simplesmente estão fora do escopo material do artigo 18 da Lei nº 9.430/96;
- (ii) por não serem suscetíveis aos limites de dedutibilidade relativos aos preços de transferência, os valores de frete, seguro e tributos sobre importações não devem dar azo a qualquer ajuste, ou seja, devem ser neutros;
- (iii) duas soluções práticas são possíveis para se obter a mencionada neutralidade: (a) exclusão do custo de frete, seguros e tributos do preço-praticado; e (b) adição daquele ao preço-parâmetro (i.e. preço de revenda-Lucro+CIF). Ambas proporcionam o mesmíssimo resultado;

(iv) a interpretação lógica do parágrafo 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, conduz à convicção de que, “*para efeito dedutibilidade*” indica, na verdade, uma confirmação da regra do *caput*, no seguinte sentido: já que os valores de frete, seguro e tributos sobre importações não estão sujeitos aos limites de dedutibilidades do *caput*, eles deverão integrar o custo (ainda que parte deste, por ser paga a pessoa vinculada – o valor da mercadoria em si – não seja integralmente dedutível, por se submeter aos referidos limites), para fins de apuração do lucro real (i.e. fins de dedutibilidade);

(v) de acordo com a IN 38/97 o próprio Fisco já reconhecia a possibilidade de se interpretar a Lei nº 9.430/96 de modo a não ver incluído no preço-praticado das importações os custos de frete, seguro e tributos;

(vii) o *Mark up* legal inclui todos os valores pagos no Brasil. Não é o lucro do importador, mas sim a parcela que se agrega ao custo pago à pessoa vinculada, para se chegar ao preço de revenda;

(viii) ademais, para que se abandone, definitivamente, a tese da comparabilidade, basta pensar-se que o preço de revenda pode incluir outros custos, além do valor relativo a frete, seguro e tributos, como, por exemplo, custos com armazenagem. Tais valores integram o custo de revenda (preço-parâmetro), mas não integram o preço da importação, isto é, o preço-praticado;

Em resumo, a Recorrente entende que o valor do frete, seguros e impostos incidentes na importação não integrariam o preço-praticado por não decorrerem de transações com pessoas vinculadas, mas somente o custo do bem importado realizado com parte vinculada no exterior, e assim não estariam sujeitos aos limites de dedutibilidade previstos no art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A Recorrente também aduz que a Fiscalização teria utilizado o custo FOB para calcular o percentual de participação de que trata o inciso II, do §11 do artigo 12 da IN 243, segundo a Recorrente contrariando o que determinava o §4º do artigo 4º da IN 243, o que seria contraditório em relação à utilização do preço CIF +II no cálculo do preço praticado.

Pois bem.

Para a aplicação dos ajustes preconizados pelo método PRL, parte-se do preço de revenda a um terceiro não vinculado. No presente caso, com base nas notas fiscais de venda a clientes da Recorrente no Brasil (com base em documentos de emissão da própria Recorrente).

No caso do método PRL 60, aplicado aos produtos que integram a produção de outros bens, a divergência inicial é em relação a inclusão do custo do frete, seguro e imposto de importação na apuração do preço-parâmetro.

Na apuração do ajuste do preço de transferência é feita comparação entre o preço praticado e o preço-parâmetro. E no caso do método PRL, parte-se do preço praticado para se chegar no preço-parâmetro.

Assim, parece lógico que na apuração do preço-praticado e no preço-parâmetro deve ser utilizado o mesmo preço de aquisição na importação (FOB ou CIF), de modo a garantir a comparabilidade. Esse é o entendimento da Recorrente, que reconhece que apresentariam o

mesmo resultado se ambos utilizarem o mesmo preço de aquisição, conforme se verifica no seguinte excerto:

(...)

por não serem suscetíveis aos limites de dedutibilidade relativos aos preços de transferência, os valores de frete, seguro e tributos sobre importações não devem dar azo a qualquer ajuste, ou seja, devem ser neutros;

(iii) duas soluções práticas são possíveis para se obter a mencionada neutralidade: (a) exclusão do custo de frete, seguros e tributos do preço-praticado; e (b) adição daquele ao preço-parâmetro (i.e. preço de revenda-Lucro+CIF). Ambas proporcionam o mesmíssimo resultado;

A Fiscalização afirmou no TVF que utilizou o valor CIF enquanto a Recorrente utilizou o valor FOB na apuração dos preços-praticados, não há dúvida quanto a esse ponto:

1. Na apuração dos preços praticados, nos métodos PRL 20 e PRL 60, a VOLVO utilizou valor FOB enquanto que a Fiscalização utilizou o valor CIF mais o imposto de importação conforme determinado no § 4º do art. 4º da IN SRF nº 243/2002, e

Portanto o que se deve verificar é se a Fiscalização considerou o preço FOB na apuração do preço-parâmetro como alega a Recorrente.

Segundo o que consta no TVF (e-fls. 61 a 65), a Fiscalização partiu das informações contidas no banco de dados apresentado pela Recorrente, considerando na apuração do preço-parâmetro o valor CIF mais imposto de importação:

PREÇO PARÂMETRO APURADO PELA FISCALIZAÇÃO – PRL 60

A empresa informou à Fiscalização as suas opções pelos métodos PIC, PRL 20 e PRL 60 para cada uma das matérias primas importadas cf. totais no quadro anterior e abaixo:

Método em 2010	Contagem	Método em 2011	Contagem
PIC	1.218	PIC	2.562
PRL - 20%	34.368	PRL - 20%	40.561
PRL - 20% e 60%	8.801	PRL - 20% e 60%	5.727
PRL - 60%	3.411	PRL - 60%	1.982
TOTAL	47.798	TOTAL	50.832

Os importados acima descritos como “método PRL - 20% e 60%” são aqueles produtos ora aplicados à produção (PRL 60), ora revendidos para reposição de peças (PRL 20). As transações foram segregadas segundo a sua destinação, produção ou revenda, e tratadas de acordo com as respectivas normas.

A título de exemplo, extraímos dos demonstrativos da VOLVO duas transações distintas com a matéria prima de código 942605 - ARRUELA TRAVA, que teve unidades revendidas (PRL 20) e unidades aplicadas em processo produtivo (PRL 60).

(...)

Analisando os demonstrativos de apuração de preços parâmetro apresentados pela Fiscalizada, verificamos que os cálculos estão em desacordo com a legislação de regência da matéria, conforme demonstraremos a seguir.

(...)

Desta forma, a Fiscalização refez os cálculos do PRL 60% da seguinte forma:

a) Foram mantidas integralmente as seguintes informações prestadas pela Fiscalizada nos demonstrativos de cálculo do preço parâmetro (PRL 60%) :

- 1.Código e descrição da matéria-prima (MP) importada;
- 2.Código do Produto Acabado e sua descrição;
- 3.Relação de Produção (quantidade consumida da MP para fabricar uma unidade do produto acabado);
- 4.Quantidade vendida do produto acabado;
- 5.“Custo Total da matéria-prima importada;
- 6.Valor bruto das vendas.
- 7.Valor total das Deduções – corresponde ao somatório do PIS/COFINS/ICMS/AJUSTE
- 8.FINANCEIRO/COMISSÕES;
- 9.Valor Presente das Vendas, que significa o valor líquido das vendas;
- 10.Custo Total dos Produtos Acabados vendidos e;
- 11.Quantidade vendida da matéria-prima: resultado da multiplicação da relação de produção pela quantidade vendida do produto acabado.

b) Em relação ao “Preço Médio de Aquisição”, adotamos o seguinte critério: o preço médio de aquisição ou PREÇO PRATICADO foi apurado com os dados das planilhas “3 e 5a Consumo...” considerando o valor CIF mais o Imposto de Importação (CIF+II). (g.n)

O PREÇO PARÂMETRO pelo método PRL 60 foi recalculado utilizando-se os dados informados pela VOLVO constantes dos arquivos ACCDB, conforme descrito no item “a” acima, e o correto PREÇO PRATICADO da matéria-prima importada foi apurado como descrito no item “b” acima, aplicando-se, na apuração fiscal dos PREÇOS PRATICADO e PARÂMETRO, a metodologia de cálculo prevista na legislação citada (IN SRF nº 243/2002). (g.n)

Este procedimento de apuração está demonstrado em documentos (em formato digital) os quais seguem anexos e fazem parte deste Termo de Verificação, denominados:

- Anexo nº 02 - Cálculo Ajuste Total PRL 60 - PRODUÇÃO no AC 2010
- Anexo nº 04 - Cálculo Ajuste Total PRL 60 - PRODUÇÃO no AC 2011

A confirmação que a Fiscalização utilizou o preço CIF na apuração do preço-parâmetro (na apuração da proporção de bem importado) restou confirmada pela Fiscalização na diligência do ano-calendário de 2018 determinada pelo CARF, conforme se verifica do excerto do Relatório de Diligência (e-fl. 3035).

Quesito ‘b’

b) Esclarecer qual preço (se FOB ou CIF+II) foi adotado na apuração da proporção do bem importado no custo total, no caso do PRL60%; se efetivamente foi utilizado preço FOB, refazer as planilhas de apuração, com o preço CIF;

O preço CIF+II foi adotado na apuração da proporção do bem importado no custo total, no caso do PRL60%. Isto é, os percentuais de participação foram calculados pelo preço CIF+II em relação ao Custo CIF+II. (g.n)

No AC 2011 foi adotado preço CIF+II na apuração da proporção do bem importado no custo total no caso do PRL 60%.

Já no AC 2010 o valor CIF+II foi apurado, **incorrectamente**, a menor. Apurou-se um **preço maior que FOB porém inferior ao CIF+II** na apuração da proporção do bem importado no custo total no caso do PRL 60%, **o que se corrigiu por meio da presente diligência** refazendo-se as planilhas de apuração. Como explicado mais adiante, e apenas no AC 2010, ao processar os arquivos de inventário e consumo para cálculo do preço médio, a autuação fiscal de dez/2015 somou EI uma vez e Consumo duas vezes (uma a preço FOB e outra a preço CIF+II). P.ex., para o insumo código 3190390 – CXA.CAMBIO AT2512C, no AC 2010 o Preço Praticado médio do insumo é de **R\$ 11.301,43** como consta na presente diligência e não de **R\$ 10.340,08** (ou R\$ 10.340,0773) como constou nos Anexos do TVF anterior.

Para detalhes pede-se verificar resposta ao quesito ‘c’ (CÁLCULOS) logo a seguir neste Relatório.

Tendo tomado ciência do Relatório de Diligência, a Recorrente alegou outros erros cometidos pela Fiscalização na Diligência, mas não contestou a confirmação da Fiscalização do uso do preço CIF na apuração do preço-parâmetro. Portanto, confirma-se que a Fiscalização utilizou o prelo CIF tanto na apuração do preço-praticado quanto no preço-parâmetro.

Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, vigente à época, na aplicação do método de ajuste pelo PRL, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete e seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes sobre a importação.

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

(...)

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

Constata-se, portanto, que o custo do frete, seguro e imposto incidente na importação devem ser incluídos na apuração do preço-praticado e no preço-parâmetro (na proporcionalização dos itens importados). Se não forem incluídos referidos custos no cálculo do preço praticado restaria prejudicada a sua comparabilidade com o preço parâmetro levantado segundo o método PRL.

Portanto, havendo previsão legal expressa para inclusão do frete, seguro e imposto de importação na apuração do preço-praticado e por consequência no preço-parâmetro e tendo a Recorrente reconhecido que se esses custos foram incluídos tanto na apuração do preço-praticado quanto no preço-parâmetro, há de ser rejeitado o argumento da Recorrente.

16.Da utilização pela Fiscalização de mais de um preço-parâmetro para um mesmo produto importado

A Recorrente alega que a Fiscalização apurou mais de um preço parâmetro para um mesmo produto que teve dupla utilização: foram revendidos a terceiros e aplicados na produção de outros bens que posteriormente foram vendidos a terceiros, e que o correto seria o um único preço-parâmetro para cada item calculado com base no “PRL-Ponderado”.

Defende que a utilização de dois preços parâmetros para um mesmo produto seria vedada tanto pela legislação quanto pelas normas complementares.

III.2. Necessária nulidade do Auto de Infração: impossibilidade de manutenção de mais de um preço-parâmetro para um mesmo produto – o correto procedimento teria sido o cálculo do “PRL-Ponderado”

A primeira falha fundamental cometida no presente caso, conforme será demonstrado, consiste na manutenção pelas D. Autoridades Fiscais de dois preços-parâmetro distintos para um mesmo produto importado calculados através do PRL 20 e PRL 60, o que é vedado tanto pela legislação quanto pelas normas complementares que são de observância obrigatória pelas referidas autoridades.

A partir da leitura do TVF, pode-se observar que a própria Fiscalização reconhece que a Recorrente importou produtos que foram objeto tanto de mera operação de revenda no mercado interno (sujeitando-se, portanto, ao PRL 20) quanto de industrialização para serem posteriormente revendidos (sujeitando-se, desse modo, ao PRL 60) sem que, para tanto, a Fiscalização tenha calculado a média ponderada dos preços-parâmetro calculados a partir de ambas as sistemáticas do PRL.

Pois bem. Veja-se, neste sentido, o que dispõe o artigo 18, inciso II da Lei nº 9.430/96 a respeito da apuração do preço-parâmetro do método PRL:

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

(...)

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

(Original sem destaque.)

Como se vê, o próprio legislador já previu a solução para o problema apontado acima: cabe às D. Autoridades Fiscais calcular a “*média aritmética*” para se chegar a um único PRL – i.e. um único preço-parâmetro – para um mesmo produto.

Assim, havendo, para um mesmo produto importado, operações de mera revenda e de produção local com posterior revenda sujeitas ao PRL 20 e 60, compete às D. Autoridades Fiscais calcular o preço-parâmetro médio ponderado.

Vale destacar, neste ponto, que o PRL, independentemente da margem de lucro que a lei venha a impor, é um método só de modo que não se revela juridicamente possível a coexistência de preços-parâmetro distintos calculados com base em um mesmo método.

Aduz que seu entendimento é convergente com o manifestado pela própria Receita Federal na Solução de Consulta Interna COSIT nº 30/2008 e que por se tratar de norma complementar, nos termos do artigo 100 do CTN, deveria ser observado pela Autoridade Fiscal. Defende a nulidade do Auto de Infração pelo fato da Autoridade Fiscal autuante não ter seguido o procedimento previsto na Solução de Consulta Interna COSIT nº 30/2008 para o cálculo do preço-parâmetro médio ponderado.

Ademais, este é o procedimento de cálculo previsto pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 30/2008.

A referida solução de consulta, por representar o entendimento manifestado pela própria RFB, é caracterizada como norma complementar, nos termos do artigo 100, inciso III do CTN. Feitas essas ponderações, conclui-se que as D. Autoridades Fiscais, ao deixarem de seguir o procedimento previamente previsto pela solução de consulta exposta acima, afastaram indevidamente norma complementar cuja observância era obrigatória. A consequência disso é a ilegalidade da apuração dos ajustes realizados pela Fiscalização.

De fato, conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 61), no caso de produtos importados que foram destinados à revenda e também aplicados à produção (sinalizados pela Recorrente como opção pelo “método PRL 20 % e 60%”) a Autoridade Fiscal calculou um preço-parâmetro para cada uma das utilizações, segundo o PRL 20 (para revenda) e PRL 60 (para aqueles utilizados na produção).

Para as matérias primas importadas que foram submetidas ora ao PRL 20 (revenda), ora ao PRL 60 (produção), suas transações listadas nos mais de 46 milhões de registros dos arquivos Microsoft Access (*.ACCDB) fornecidos foram segregadas em dois grupos:

- PRL 20: quando o código do produto acabado é igual ao da matéria prima, e

- PRL 60: quando o código do produto acabado é diferente daquela da matéria prima.

Segregadas essas diferentes opções, as mesmas foram analisadas e verificadas de acordo com o método: as de revenda constam dos cálculos de PRL 20 a seguir, e as de produção constam dos cálculos de PRL 60 também a seguir. (g.n)

Pelo fato da Fiscalização ter utilizado mais de um preço-parâmetro para os itens que a Recorrente informou a utilização do “método PRL 20% e 60%, a 1^a Turma Ordinária da 2^a Câmara determinou, no julgamento realizado em 14 de junho de 2018, que a Unidade de Origem elaborasse uma planilha com o preço-parâmetro ponderado para os itens que foram destinados à venda e também aplicados na produção:

4. Conclusão

Voto por converter o julgamento em Diligência para:

(...)

c. anexar planilhas detalhadas de apuração dos preços parâmetro PRL 60%, 20%, calcular o preço médio ponderado de cada item que se submeta simultaneamente aos métodos PRL 20% e 60%

Pois bem.

Como a Recorrente apurou o preço praticado pelo PRL 60?

A Autoridade Fiscal intimou a Recorrente a informar qual metodologia empregou para ajuste do preço de transferência pelo método PRL 60 no TIF nº 06. A resposta da Recorrente consta dos autos à e-fl. 380:

3. Indicar e demonstrar se na metodologia utilizada pela empresa para apuração de ajustes de preço de transferência pelo método PRL60 foi considerado relação entre o custo da matéria prima empregada e o custo do respectivo produto acabado (art. 12, § 11 da IN SRF 243/2002);

Resposta: o cálculo apresentado na presente intimação utilizou-se da determinação do art. 18, II da Lei 9.430/96, onde a formula para apuração se deu conforme abaixo:

PRL60% = PLV - ((PLV - (CPV - CMI)) x 60%), onde:

PLV = Preço Líquido de Venda;

CPV = Custo do Produto Vendido;

CMI = Custo Material Importado sujeito às regras de preços de transferência.

A Fiscalização constatou que a Recorrente não teria utilizado o procedimento de apuração do preço parâmetro disposto no artigo 12, §11 da IN SRF 243/02. Confira-se:

Analizando os demonstrativos de apuração de preços parâmetro apresentados pela Fiscalizada, verificamos que os cálculos estão em desacordo com a legislação de regência da matéria, conforme demonstraremos a seguir.

Com fulcro no art. 13 do DL 1.598/77 e arts. 289 e 290 do RIR/99, e conforme detalhado pelo art. 12, § 11 da IN SRF nº 243/2002, o

procedimento que dever ser adotado pela empresa para cálculo do PRL com margem de 60% é o seguinte:

“Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

...

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.

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

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

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

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

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

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

A Autoridade Fiscal informa que refez os cálculos do PRL 60, utilizando as informações fornecidas pela Recorrente:

Desta forma, a Fiscalização refez os cálculos do PRL 60% da seguinte forma:

a) Foram mantidas integralmente as seguintes informações prestadas pela Fiscalizada nos demonstrativos de cálculo do preço parâmetro (PRL 60%) :

- 1.Código e descrição da matéria-prima (MP) importada;
- 2.Código do Produto Acabado e sua descrição;

- 3.Relação de Produção (quantidade consumida da MP para fabricar uma unidade do produto acabado);
- 4.Quantidade vendida do produto acabado;
- 5.“Custo Total da matéria-prima importada;
- 6.Valor bruto das vendas.
- 7.Valor total das Deduções – corresponde ao somatório do PIS/COFINS/ICMS/AJUSTE
- 8.FINANCEIRO/COMISSÕES;
- 9.Valor Presente das Vendas, que significa o valor líquido das vendas;
- 10.Custo Total dos Produtos Acabados vendidos e;
- 11.Quantidade vendida da matéria-prima: resultado da multiplicação da relação de produção pela quantidade vendida do produto acabado.

b) Em relação ao “Preço Médio de Aquisição”, adotamos o seguinte critério: o preço médio de aquisição ou PREÇO PRATICADO foi apurado com os dados das planilhas “3 e 5a Consumo...” considerando o valor CIF mais o Imposto de Importação (CIF+II).

O PREÇO PARÂMETRO pelo método PRL 60 foi recalculado utilizando-se os dados informados pela VOLVO constantes dos arquivos ACCDB, conforme descrito no item “a” acima, e o correto PREÇO PRATICADO da matéria-prima importada foi apurado como descrito no item “b” acima, aplicando-se, na apuração fiscal dos PREÇOS PRATICADO e PARÂMETRO, a metodologia de cálculo prevista na legislação citada (IN SRF nº 243/2002).

Este procedimento de apuração está demonstrado em documentos (em formato digital) os quais seguem anexos e fazem parte deste Termo de Verificação, denominados:

- Anexo nº 02 - Cálculo Ajuste Total PRL 60 - PRODUÇÃO no AC 2010
- Anexo nº 04 - Cálculo Ajuste Total PRL 60 - PRODUÇÃO no AC 2011

Portanto, o que se constata é que nos casos de itens importados com destinação mista, isto é, tanto foram revendidos quanto aplicados à produção, a Fiscalização segregou-os, quando informados que foram revendidos, aplicou o método PRL 20 e quando aplicados à produção aplicou o método PRL 60. Portanto, de fato, utilizou dois preços-parâmetros para um mesmo item.

Entendo que no caso de item importado com destinação mista, revenda “pura” e utilizada na produção de outros bens, a apuração do ajuste usando um preço-parâmetro médio ponderado dos preços apurados pelo PRL 20 e PRL 60 é uma das possibilidades.

Contudo, vejamos se havia previsão no artigo 18 da Lei 9.430 para apuração desse preço-parâmetro médio ponderado nos casos de destinação mista do item importado. A redação do inciso II do art. 18, vigente à época dos fatos geradores era a seguinte:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do

lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;
- d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

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

Forçoso reconhecer que na literalidade da lei, o método PRL poderia ser aplicado nos itens destinados à produção (no qual deveria ser aplicado a “margem de lucro” de 60% e nos demais casos a margem de 20% sobre o preço de revenda.

Portanto, não havia previsão para a utilização do preço-parâmetro médio ponderado na utilização mista do item importado. Havia apenas a determinação que o PRL com “margem” de 60% fosse utilizado quando o item importado fosse utilizado na produção e do PRL com margem de 20% sobre a revenda nos demais casos.

Vejamos agora o que disciplinava a IN SRF 23/02 na aplicação do método PRL.

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam o art. 8º, a alínea “b” do inciso IV do art. 12 e o art.13.

(...)

§ 5º Nos preços apurados com base nos métodos dos arts. 8º e 13, os valores referidos no § 4º poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado, para efeito de comparação.

MÉTODO DOS PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS (PIC)

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

países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes.

(...)

MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL)

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

(...)

§ 8º A margem de lucro a que se refere a alínea "a" do inciso IV do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.

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

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

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

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

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

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

Verifico que também na IN SRF 243 não há referência à utilização de um preço-parâmetro ponderado nos caso de itens importados destinados à simples revenda e concomitantemente destinados à produção. A IN SRF 243 especifica os procedimentos para aplicação do método PRL para 2 situações: para itens destinados à revenda (quando deveria ser aplicada a margem de 20% sobre a revenda) e produção (quando deveria ser aplicada a margem de 60% sobre a diferença entre o valor da participação do bem importado no preço de venda do bem produzido).

Portanto, entendo que a interpretação dada pela Autoridade Fiscal autuante, na apuração do preço parâmetro para os itens importados de utilização mista estava de acordo com o que preceituava a IN SRF 243.

Quanto à Solução de Consulta Interna COSIT nº 30/2008, que segundo a Recorrente obrigava a Autoridade Fiscal a calcular o preço-parâmetro médio nos casos dos itens destinados tanto à revenda quanto à produção, não foram juntadas aos autos cópia do referido documento e não localizei no sítio da RFB , tampouco em buscas no motor de busca do “google” a referida SCI.

Entendo, portanto que a discordância da Recorrente quanto a interpretação dada pela Autoridade Fiscal nos dispositivos legais para a forma de cálculo do preço-parâmetro do método PRL não se caracteriza como vício, apta a configurar a nulidade material do Auto de Infração, mas apenas denota que a matéria é controvertida e deve ser decidida pela Turma de Julgamento.

17. Da possibilidade de utilização do preço-parâmetro segundo o método PIC

Alega a Recorrente que ofereceu à Fiscalização, no curso do procedimento fiscal, um método alternativo de cálculo do preço-parâmetro segundo o método PIC, que deveria ser aceito em vista da prevalência do método que lhe fosse mais favorável, i.e, que implicasse menor ajuste fiscal previsto no artigo 18, § 4º da Lei nº 9.430/96

Em vista do exposto, caso o i. Auditor Fiscal insista na utilização da ilegal fórmula de cálculo do preço parâmetro do PRL 60 prevista no artigo 12, §11 da IN SRF nº 243/2002, a Requerente requer que a técnica da proporcionalização seja substituída por critério de cálculo mais preciso na mensuração adequada do valor agregado no Brasil.

Por fim, a Requerente esclarece, ainda, que possui o cálculo do preço-parâmetro, segundo o método PIC, para mais de 3.000 mercadorias fiscalizadas colocando-o, desde já, à disposição da Fiscalização (conforme relação de produtos a ser disponibilizado em meio eletrônico). Tal método alternativo deverá ser aceito em vista da regra da prevalência do método que lhe seja mais favorável - i.e. que implique menor ajuste fiscal- previsto no artigo 18, §4º da Lei nº 9.430/96.

Cumpre, ainda, ressaltar que, nos termos do artigo 20-A desta última lei, caso o método adotado pela Requerente ou algum dos seus critérios de cálculo venham a ser desqualificados - o que parece ter sido o caso -- compete à Fiscalização intimar o contribuinte para apresentação, no

prazo de 30 dias, de método alternativo. Tal regra, de nítida e incontestável natureza procedural, tornou-se aplicável às fiscalizações conduzidas a partir do ano de 2012 o que, logicamente, abrange a presente.

Assim, impõe-se, também, a aceitação do PIC como método alternativo.

O que se constata é que a Recorrente questionava a forma de cálculo do preço-parâmetro do método PRL 60. Defendia que a forma de cálculo preconizada pela IN 243 seria ilegal, requerendo que a Fiscalização substituisse o procedimento preconizado pela IN 243 por “*critério de cálculo mais preciso na mensuração adequada do valor agregado no Brasil.*”

Ora, entendo que não era possível atender ao pleiteado pela Recorrente, a substituição dos ajustes pelo método PRL 60 depois de iniciado o procedimento fiscal.

O que se constata é que a Recorrente colocou um condicionante: se a Fiscalização utilizasse o procedimento para cálculo do preço-parâmetro de acordo com o preconizado pela IN 243, então que fosse utilizado para ajuste para aqueles produtos que anteriormente a opção de ajuste por ela manifestado tinha sido pela PRL 60 pelo método PIC, e ainda por relação de produtos que ela ainda iria disponibilizar.

Ora, o disposto no § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 tem como destinatário o contribuinte, conferindo-lhe o direito de realizar os cálculos do ajuste pelos vários métodos previstos nessa Lei e a adotar aquele que lhe assegurasse menor ajuste do preço de transferência (maior dedutibilidade). Trata-se de reconhecimento pelo legislador que o contribuinte tem a opção de escolher o método que lhe é mais favorável.

Tal norma não é direcionada à Autoridade Fiscal, que deve respeitar a opção manifestada pelo contribuinte, caso esteja de acordo com a legislação de regência. Se a Autoridade Fiscal discordar do método adotado pelo contribuinte deverá justificar o motivo da discordância e aplicar o método cabível, não se lhe impondo o dever de aplicar outro método que resulte em menor ajuste do preço de transferência.

A obrigação da Fiscalização é realizar o cálculo de acordo com a opção do contribuinte e segundo procedimentos determinados pelas normas legais, no caso a IN 243, que não é ilegal, conforme entendimento já anteriormente manifestado.

Não há previsão legal para que a Fiscalização adote um método diferente do que está delineado na IN 243 para cálculo do preço-parâmetro do PRL 60 para atender o que a Recorrente considera “*critério de cálculo mais preciso na mensuração adequada do valor agregado no Brasil.*”

Havia um marco temporal para a escolha do método de ajuste que era na entrega da DIPJ do exercício correspondente aos fatos geradores, onde o contribuinte manifestava a sua opção. E entendo que a opção poderia ser alterada com a retificação da DIPJ.

Após iniciado o procedimento fiscal, o contribuinte perde o direito de mudar sua opção de método de ajuste do preço de transferência, segundo as regras então vigentes.

A determinação para que a Fiscalização intime o contribuinte e apresentar outro método de ajuste quando no curso de fiscalização o método escolhido pelo contribuinte ou algum dos seus critérios de cálculo for desqualificado só começou a viger com a publicação da Medida Provisória nº 563/2012 para fatos geradores ocorrido a partir do ano-calendário 2012. Confira-se o art. 20-A da Lei nº 9.430/96:

Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pela contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de trinta dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

Considerando, portanto que os fatos geradores analisados nos presentes autos ocorreram nos anos-calendários 2010 e 2011, não havia obrigação da Autoridade Fiscal intimar a Recorrente a apresentar outro método de ajuste do Preço de Transferência.

18. Das diligências determinadas pelo CARF

18.1 Resolução 1201-000.512

A 1^a Turma Ordinária da 2^a Câmara determinou a realização de 2 diligências: a primeira no julgamento realizado em 14 de junho de 2018 (“Resolução 1201-000.512”) e a outra em 14 de maio de 2019 (Resolução 1201-000.666).

Na “Resolução 1201-000.512” a Turma julgadora determinou que a Autoridade Fiscal esclarecesse se: (i) os estoques iniciais haviam sido incluídos em duplicidade na apuração dos preços praticados médios; (ii) se na apuração da proporção do bem importado no cálculo do preço praticado no PRL 60 a Autoridade Fiscal utilizou o preço FOB ou CIF + II e (iii) que apurasse o preço parâmetro pelo preço médio ponderado de cada item que tinham sido utilizados tanto para revenda quanto aplicados na produção.

18.1.1 Relatório de Diligência Fiscal

No Relatório de Diligência Fiscal (e-fls. 3033-3047), a Autoridade Fiscal informou que houve um erro na inclusão em duplicidade dos estoques iniciais na apuração do preço praticado no ano-calendário 2010 e que utilizou o preço CIF + II na apuração do preço-praticado pelo método PRL 60.

Quanto a duplicidade da inclusão dos estoques iniciais na apuração do preço-praticado nos ajustes do ano-calendário 2010, a Autoridade Fiscal informou que refez os cálculos corrigindo o erro de duplicidade.

A Autoridade Fiscal elaborou as planilhas com o preço médio ponderado dos itens que tiveram dupla destinação (para revenda e aplicação na produção).

Quesito ‘c’

c) Anexar planilhas detalhadas de apuração dos preços parâmetro PRL 60%, 20% calcular o preço parâmetro médio ponderado de cada item que se submeta simultaneamente aos métodos PRL 20% e 60%;

Procedemos nesta Diligência a apuração dos preços parâmetro pelo PRL 60% e pelo PRL 20%, e calculamos o **preço parâmetro médio ponderado** de cada item que se submeteu a ambos os métodos: PRL 20% e PRL 60%.

Apuramos os preços parâmetro individuais em cada operação (consulta *2_pond_PARAMETRO_INDIVIDUAL*), e em seguida apuramos os preços parâmetro médios (consulta *3_pond_PARAMETRO_MEDIO*),

ponderando-os nos casos em que submetidos simultaneamente aos métodos PRL 20% e PRL 60% (chamados “**PRL 60 – 20**” pela VOLVO).

Seguem os esclarecimentos divididos em duas partes: **Planilhas** (arquivos) e **Cálculos**.

18.1.2 Manifestação da Recorrente

Tendo tomado ciência do Relatório de Diligência Fiscal, a Recorrente alegou que a Autoridade Fiscal cometeu dois novos erros (incluiu novos produtos no ajuste, que não constavam na relação original do Auto de Infração, e teria majorado o ajuste do preço de transferência para mais de 700 itens).

Destaque-se, no entanto, que, apesar de ter realizado a diligência determinada pelo E. CARF, a D. Autoridade Fiscal recalcularu indevidamente os ajustes de preços de transferência tanto para o ano-calendário 2010 quanto 2011, uma vez que incorreu em dois novos erros, quais sejam:

- (i) ao refazer os cálculos mencionados, a D. Autoridade Fiscal acabou por submeter a ajustes de preços de transferência novos produtos, que não constaram da relação original do Auto de Infração (“Erro nº 01”);
- (ii) ao aplicar o método do PRL Ponderado para os produtos importados destinados à revenda e à industrialização, a D. Autoridade Fiscal majorou, indevidamente, os ajustes de preços de transferência para mais de setecentos produtos autuados (“Erro nº 02”).

18.2 Resolução 1201-000.666

Tendo em vista a manifestação da Recorrente, a 1^a Turma Ordinária da 2^a Câmara determinou a realização de uma nova diligência no julgamento realizado em 14 de maio de 2019 (Resolução 1201-000.666).

Na “Resolução 1201-000.666” determinou-se que a Autoridade Fiscal esclarecesse se na reapuração do preço-praticado determinado na “Resolução 1201-000.512” foram incluídos itens que não constavam no Auto de Infração, requerendo que, caso tivessem sido incluídos, os cálculos fossem refeitos apenas nos itens originalmente tratados na autuação fiscal. Determinou também que fossem elaborados planilhas com o resultado do ajuste com a utilização do “PRL Ponderado” para cada situação em que a aplicação do PRL ponderado tivesse resultado em ajuste maior, menor e independente do resultado.

Tendo em vista as alegações feitas pela Recorrente em sua Manifestação sobre o resultado da diligência, voto pela conversão do julgamento em nova diligência, tendente a:

1. Elucidar se os cálculos efetuados na diligência de Relatório às fls. 3.033 a 3.047 incluíram itens não constantes da autuação fiscal, conforme Manifestação da recorrente às fls. 3.444. Caso positivo, refazer os cálculos de modo a efetuar ajustes apenas nos itens de que tratou a autuação fiscal originariamente;
2. No caso dos itens destinados tanto à comercialização, quanto à industrialização, refazer os cálculos pelo “PRL Ponderado” apenas para

os itens em que o ajuste anterior, adotado pela autoridade autuante, tiver sido maior;

3. No caso dos itens destinados tanto à comercialização, quanto à industrialização, refazer os cálculos pelo "PRL Ponderado" apenas para os itens em que o ajuste anterior, adotado pela autoridade autuante, tiver sido menor;

4. No caso dos itens destinados tanto à comercialização, quanto à industrialização, refazer os cálculos pelo "PRL Ponderado", independente de ter resultado o ajuste a maior ou a menor;

5. Elaborar novo relatório conclusivo, apresentando ao final 3 tabelas-resumo para cada uma das hipóteses 2, 3 e 4 supra. A tabela-padrão deverá conter linhas que discriminem, por PRL20 e PRL60, o subtotal dos ajustes por espécie de correção procedida nas diligências (i.e., uma linha da tabela totalizando os ajustes referentes aos registros que sofreram correção no valor do estoque inicial; outra, totalizando os ajustes onde se retificou o valor FOB pelo CIF; outra, totalizando a adoção do PRL Ponderado na hipótese 2, 3 ou 4, conforme for a tabela).

A Turma julgadora solicitou que as planilhas discriminassem o tipo de correção realizada na diligência, totalizando as correções de modo a possibilitar a Turma julgadora tomar uma decisão à luz dos artigos 145, 146 e 149 do CTN.

Acaso tenha havido itens que tenham sofrido 2 (duas) ou mais correções ao mesmo tempo nas diligências, dedicar linhas próprias para estes casos de interseção, deixando o saldo para as linhas em que a correção dos registros foi singular. Após as linhas indicando as correções, as duas últimas devem indicar o saldo dos ajustes originalmente feitos na autuação fiscal respectivamente pelos PRL60 e PRL20, relativos aos registros que não sofreram qualquer tipo de correção. Em todos os casos, por óbvio, deve-se comparar ainda com a margem admissível de divergência de 5%, item a item, prevista no art. 38 da IN 243, bem como com os ajustes feitos oferecidos à tributação pela recorrente. Por fim, esta tabela também deverá conter mais 2 colunas, uma para cada ano-calendário, indicando o total de exonerações sugeridas em sede de diligência por conta das espécies de correção efetuadas.

Ressalta-se que, como já explicado, não é apenas para somar as correções feitas, mas para subtotalizar os ajustes por classe de correção a fim possibilitar ao CARF, em decisão colegiada, analisar as que puderem ser aceitas à luz dos artigos 145, 146 e 149 do CTN.

18.2.1 Relatório de Diligência Fiscal

A Autoridade Fiscal respondeu aos questionamentos do CARF no Relatório de Diligência Fiscal (e-fls. 3540-3554), inicialmente esclarecendo os erros verificados na apuração dos preços praticados e preços parâmetros na apuração dos ajustes realizados na autuação com a aplicação do método PRL 60 e "PRL 20 – 60" relativos à duplidade na consideração dos estoques iniciais, nas quantidades e na utilização do preço FOB ou CIF +II.

Relata a Autoridade Fiscal que a Recorrente apresentou dois arquivos contendo as quantidade consumidas: uma em julho de 2014, contendo as informações de consumo a valor FOB dos itens aplicados à produção (PRL 60) ou uso misto (PRL 20-60), sem incluir o estoque

inicial; outra em setembro de 2015 com as informações de consumo a valor CIF+II também para itens aplicados à produção (PRL 60) ou uso misto (PRL 20-60).

I – Sobre estoque inicial, quantidades, preço praticado FOB ou CIF+II

A VOLVO apresentou nos arquivos a seguir as informações de quantidades de CONSUMO:

- 02_Calcular_PT_201x.xlsx em Julho/2014 em resposta ao TIAF (fls. 931 do PAF)
- 3 e 5a. Composição_Consumo_201x_Final.xlsx em 18/09/2015 em resposta aos TIF nº 08 (fls. 396 a 411, 3438 e 3439 do PAF)

As planilhas de Julho/2014 contêm informações de CONSUMO a valor FOB de itens ou matérias-primas aplicados à Produção (PRL 60) ou ao Processo Misto (PRL 60 – 20), com um ou mais registros por matérias-primas, SEM incluir o estoque inicial do AC.

Já as planilhas de set/2015 contêm informações de CONSUMO a valor CIF+II de itens ou matérias-primas aplicados à Revenda (PRL 20), Produção (PRL 60) e ao Processo Misto (PRL 60 – 20), com um ou mais registros por matérias-primas.

(...)

Justifica a Autoridade Fiscal que por conta da duplicidade de informações de consumo, ao proceder à apuração do preço praticado, somou a quantidade de estoque inicial para apuração do preço-praticado no ano-calendário 2010 (equivalente ao estoque do final do ano-calendário 2009, por uma única vez, e somou em duplicidade as quantidades e os valores das duas planilhas entregues pela Recorrente, (uma com preços a valor FOB e outra a valor CIF + II). O total de itens de cada planilha era de 5.504 unidades, e para eliminar o erro, na diligência o cálculo foi refeito excluindo-se as quantidades e os respectivos valores de consumo a preços FOB.

A esta duplicidade de informações de consumo somou-se, uma única vez, a quantidade de estoque inicial que, para 2010, equivale ao estoque final de 2009, apresentadas na planilha 4. Livro Inventário Matriz AC 2009-2011.xlsx também em resposta ao TIF nº 08:

(...)

Na Fiscalização em 2015 o erro de quantidade afetou a apuração do PREÇO PRATICADO.

No exemplo, o CONSUMO de 5.504 unidades foi somado duas vezes: uma a valor FOB e outra a valor CIF+II, cada um deles vindo de uma planilha diferente. E o estoque inicial foi somado apenas uma vez: 386 + 5.504 + 5.504 = 11.394 unidades. Eliminando-se a duplicidade de 5.504 unidades a valor FOB para o item 3190390 obtém-se a quantidade correta de 5.890 unidades para ponderação do PREÇO PRATICADO.

O erro na quantidade, no exemplo, 11.494 unidades em vez de 5.890 unidades, causou erro na apuração do PREÇO PRATICADO.

O erro no PREÇO PRATICADO provoca erro na apuração do PREÇO PARÂMETRO visto que este é dado pela proporção do PRATICADO em relação ao valor total de venda do produto.

O ajuste do preço de transferência (PT) é calculado pela diferença positiva entre PREÇO PRATICADO e PREÇO PARÂMETRO observada a tolerância de até 5%.

A Autoridade Fiscal consigna que o erro de quantidade na apuração do preço praticado não afetou o cálculo do ajuste total, uma vez que tanto na autuação quanto da diligência realizada em 2018 foram considerados as quantidades de consumo informadas pela Recorrente. E que na diligência de 2018 foram eliminadas as duplicidades de quantidades de itens na apuração ponderada do preço praticado.

Porém, o erro de quantidade na apuração do PRATICADO não afetou o cálculo do ajuste total pois este foi feito corretamente de acordo com o CONSUMO.

A autuação 2015 e a diligência 2018 consideraram corretamente a quantidade de CONSUMO informada pela VOLVO para efetuar o cálculo do ajuste total.

Ao eliminar a duplicidade de quantidades de itens na apuração ponderada do PREÇO PRATICADO, a Diligência 2018 corrigiu os ajustes de preço de transferência. (realces no original).

A Autoridade Fiscal informa onde os erros de duplicidade na autuação afetaram a apuração dos ajustes de preço de transferência, que ficaram restritos à apuração do ano-calendário 2010.

Em que a duplicidade destas informações afetou a apuração dos ajustes de preço de transferência na autuação fiscal em 2015:

- Apuração do preço praticado para cada item ou MP submetido ao PRL 60 ou ao PRL 60-20 uma vez que, ao incorretamente calcular um valor maior que o FOB mas menor que o CIF+II, na autuação em 2015 o preço praticado ficou subavaliado para estes casos;
- Apuração do preço parâmetro para cada item ou MP submetido ao PRL 60 ou ao PRL 60-20 uma vez que, ao incorretamente calcular o preço praticado (subavaliado), o preço parâmetro, como proporção sobre o valor de venda, também ficou subavaliado para estes casos;
- A apuração do ajuste individual nos casos em que o preço praticado excedeu em mais de 5% o preço parâmetro, ainda que ambos estivessem subavaliados;
- Apenas 6.807 itens ou MP de um total de 35.236 itens ou MP fiscalizados e diligenciados no AC 2010 (19% dos itens);
- As apurações referentes ao AC 2010.

Em que a duplicidade destas informações não afetou a apuração dos ajustes de preço de transferência na autuação fiscal em 2015:

- As apurações referentes ao AC 2011;

- A quantidade de cada item ou MP utilizada para o cálculo do ajuste total foi aquela informada pela VOLVO em sua planilha CONSUMO, sem erro ou duplicidade;
- A informação de estoque inicial constou apenas uma vez nas planilhas da VOLVO; a quantidade considerada em duplicidade foi a de CONSUMO mas apenas para o cálculo do preço praticado ponderado, e apenas para cada item ou MP submetido ao PRL 60 ou ao PRL 60-20, não afetando os itens submetidos ao PRL 20 pela VOLVO;
- A quantia de 28.429 ou 81% dos itens ou MP de um total de 35.236 itens ou MP fiscalizados e diligenciados no AC 2010.

Em resposta aos questionamento formulados na “Resolução 1201-000.666” a Autoridade Fiscal afirmou que na diligência anterior, determinada pela “Resolução 1201-000.512” não foram incluídos itens que não constaram da autuação fiscal e que todas as matérias-primas importadas foram submetidas ao cálculo, tanto na autuação fiscal em 2015 quanto na diligência em 2018.

RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL

II – Resposta aos quesitos do CARF

1. Os cálculos efetuados na diligência de Relatório às fls. 3.033 a 3.047 não incluíram itens não constantes da autuação fiscal, conforme Manifestação da recorrente às fls. 3.444. Todos os itens (“matérias-primas”) foram submetidos ao cálculo, tanto na autuação fiscal em 2015 como na diligência em 2018. Vide demonstrativos e arquivos não pagináveis da autuação fiscal (fls. 927) e da diligência em 2018 (fls. 3425 a 3437). (g.n)

A Autoridade Fiscal consignou que a Recorrente, ao afirmar que na diligência anterior foram incluídos itens que não constavam da autuação, teria considerado apenas os itens com ajuste positivo no Auto de Infração, e não a totalidade dos itens importados que haviam sido apreciados na autuação:

Ressaltamos que a VOLVO, em seus levantamentos prévios durante a diligência 2019, apontou 648 itens que, no entender da autuada, constaram da Diligência 2018 sem terem constado da Fiscalização 2015. São 648 itens que estão destacados com “sim” na Coluna B do Anexo 2010 desta última Diligência e que totalizaram R\$ 15.904.907,82. Ao que tudo indica, no apontamento destes 648 itens a VOLVO considerou, incorretamente, apenas os itens com valores positivos de ajuste destacados no Anexo em PDF aos Autos de Infração e não considerou a totalidade dos itens ou matérias-primas presentes nos Anexos dos Autos de Infração em planilha Excel juntados à folha 927 do PAF.

Para atendimento aos quesitos 2, 3 e 4 da “Resolução 1201-000.666”, a Autoridade Fiscal elaborou duas planilhas: uma para o ano-calendário 2010 (“Relatório Diligência Fiscal 2019 AC 2010.xlsx”) e outra para o ano-calendário 2011 (“Relatório Diligência Fiscal 2019 AC 2011.xlsx”). Nas planilhas foram considerados todos os itens que tiveram ajuste de preço de transferência com a aplicação do PRL Ponderado, sem considerar a restrição imposta na diligência, i.e, que os ajustes ficassem restritos aos itens que constaram originalmente na autuação. Apesar disso, é possível limitar-se, por meios de filtros dinâmicos na planilha, apenas

aos itens originalmente relacionados na autuação para obter as informações requeridas na “Resolução 1201-000.666”.

18.2.1.1 Resultado do Quesito 2 da Resolução 1201-000.666

A Autoridade Fiscal consigna que os 648 itens que a Recorrente afirma que foram incluídos na primeira diligência (realizada no ano-calendário 2018) mas não constavam da autuação podem ser identificados como “sim” na coluna “B” da planilha “Relatório Diligência Fiscal 2019 AC 201.xlsx”. cujo ajuste totalizam R\$ 15.904.907,32 (na primeira linha da coluna “AG” da aba “Relatório 2010”). A inclusão desses itens foi justificada pela Autoridade Fiscal por ter sido aplicado o método PRL Ponderado a todos os itens importados que haviam sido analisados no curso da fiscalização e que não tiveram ajuste naquela oportunidade porque o preço-praticado apurado foi menor que o preço-parâmetro (todos os itens só foram utilizados na industrialização, portanto foi utilizado o PRL 60, como se verifica pela coluna “Z” da planilha – aji_metodologia).

Ressaltamos que a VOLVO, em seus levantamentos prévios durante a diligência 2019, apontou 648 itens que, no entender da autuada, constaram da Diligência 2018 sem terem constado da Fiscalização 2015. São 648 itens que estão destacados com “sim” na Coluna B do Anexo 2010 desta última Diligência e que totalizaram R\$ 15.904.907,82. Ao que tudo indica, no apontamento destes 648 itens a VOLVO considerou, incorretamente, apenas os itens com valores positivos de ajuste destacados no Anexo em PDF aos Autos de Infração e não considerou a totalidade dos itens ou matérias-primas presentes nos Anexos dos Autos de Infração em planilha Excel juntados à folha 927 do PAF

No “Quesito 2”, a Turma julgadora determinou que a Autoridade Fiscal refizesse os cálculos utilizando o “PRL Ponderado” apenas para os itens que na autuação tivesse sido maior:

2. No caso dos itens destinados tanto à comercialização, quanto à industrialização, refazer os cálculos pelo “PRL Ponderado” apenas para os itens em que o ajuste anterior, adotado pela autoridade autuante, tiver sido maior;

Para a seleção dos itens que se encaixam no “Quesito 2”, marca-se a coluna “B” (“Item 1 – Opinião da Volvo”) com o filtro “vazia”, a coluna “C” (“Item 2”) como “sim”. Constatase 1.467 itens na condição do “Quesito 2” no ano-calendário 2010. Em relação a esses 1467 itens no Auto de Infração o ajuste apurado totalizou R\$ 84.482.294,24, na diligência do ano-calendário 2018 o ajuste totalizou R\$ 65.082.655,39. Interessante observar que no “Quesito 2” estão relacionados os itens que o ajuste no Auto de Infração foi maior que na diligência, mas haviam itens (1350 do total de 1467) em que o preço praticado apurado na diligência foi maior que o preço praticado no Auto de Infração.

No AC 2010 foram identificados 1.467 itens com ajuste na Diligência 2018 menor que o ajuste apurado na Fiscalização em 2015. Na Diligência 2018, ao considerar apenas a planilha CONSUMO e não mais as informações de quantidades PRL 20 dos arquivos Access da VOLVO, **todos os 1.467 itens tiveram redução na quantidade utilizada para o cálculo do ajuste total**. Destes, 1.350 itens onde o preço praticado apurado na Diligência é maior que o preço praticado apurado na

Fiscalização e correspondentes à quase totalidade da diferença, e outros 117 itens na situação inversa:

	Itens	Pr. Praticado	Ajuste
AC 2010	1350	DIL > FIS	-19.169.175,96
	0	DIL = FIS	0,00
	117	FIS > DIL	-230.462,91
	1467	-x-	-19.399.638,87

Em relação ao ano-calendário 2011, constaram-se 1257 itens cujo ajuste apurado no Auto de Infração foi maior do que o apurado na diligência. Também constata-se que 1090 itens o preço-praticado apurado na diligência foi maior do que o preço apurado no Auto de Infração.

No AC 2011 foram identificados 1.257 itens com ajuste na Diligência 2018 menor que o ajuste apurado na Fiscalização em 2015. Na Diligência 2018, ao considerar apenas a planilha CONSUMO e não mais as informações de quantidades PRL 20 dos arquivos Access, todos os 1.257 itens tiveram redução na quantidade utilizada para o cálculo do ajuste total. Destes, 1.090 itens onde o preço praticado apurado na Diligência é maior que o preço praticado apurado na Fiscalização e correspondentes à quase totalidade da diferença, outros 54 itens na situação inversa, e ainda outros 113 itens em que o preço praticado apurado na Diligência é igual ao preço praticado apurado na Fiscalização:

	Itens	Pr. Praticado	Ajuste
AC 2011	1090	DIL > FIS	-40.019.933,61
	113	DIL = FIS	-3.377.377,98
	54	FIS > DIL	-955.894,59
	1257	-x-	-44.353.206,17

18.2.1.2 Resultado do “Quesito 3” da Resolução 1201-000.666

No “Quesito 3”, a Turma julgadora determinou que a Autoridade Fiscal refizesse os cálculos utilizando o “PRL Ponderado” apenas para os itens que na autuação tivesse sido menor.

3. No caso dos itens destinados tanto à comercialização, quanto à industrialização, refazer os cálculos pelo “PRL Ponderado” apenas para os itens em que o ajuste anterior, adotado pela autoridade autuante, tiver sido menor.

Para a seleção dos itens que se encaixam no “Quesito 3”, marca-se a coluna “B” (“Item 1 – Opinião da Volvo”) com o filtro “vazia”, a coluna “D” (“Item 3”) como “sim”. Constata-se 1.555 itens na condição do “Quesito 3” no ano-calendário 2010, cujo ajuste apurado no Auto de Infração foi de R\$ 5.560.213,72 e de R\$ 42.167.000,00 na diligência. No ano-calendário 2011 há 1.074 itens nessa situação, cujo ajuste apurado no Auto de Infração totalizou R\$ 4.292.289,80 e de R\$ 51.544.773,79 na diligência. A tabela abaixo resume os ajustes

2010	Fiscalização R\$	Diliggência R\$	Diferença R\$
PRL 60 - 20 (Q3)	5.560.213,59	42.167.000,00	36.606.786,41

2011	Fiscalização R\$	Diliggência R\$	Diferença R\$
PRL 60 - 20 (Q3)	4.292.289,80	51.544.773,79	47.252.483,99

18.2.1.3 Resultado do Quesito 4 da Resolução 1201-000.666

No “Quesito 4”, a Turma julgadora determinou que a Autoridade Fiscal refizesse os cálculos utilizando o “PRL Ponderado” independente se o ajuste na autuação tivesse sido maior ou menor que na diligência.

4. No caso dos itens destinados tanto à comercialização, quanto à industrialização, refazer os cálculos pelo “PRL Ponderado”, independente de ter resultado o ajuste a maior ou a menor;

Para a seleção dos itens que se encaixam no “Quesito 4”, marca-se a coluna “B” (“Item 1 – Opinião da Volvo”) com o filtro “vazia”, a coluna “E” (“Item 4”) como “sim”. Verifica-se que o “Item 4” é uma junção dos itens 2 e 3 anteriores.

Por se tratar de junção ou combinação dos quesitos 2 e 3, reproduzo o levantamento realizado pela Autoridade Fiscal, especificando os itens de uso misto em que a Fiscalização apurou ajuste e que foram “zerados” pela diligência realizada em 2018. Os resultados apurados foram os seguintes:

2010	Fiscalização R\$	Diligência R\$	Diferença R\$
PRL 20	2.751.743,99	1.845.085,07	-906.658,92
PRL 60	138.846.628,36	146.852.038,89	8.005.410,53
PRL 60 - 20 (Q2)	84.482.294,24	65.082.655,38	-19.399.638,87
PRL 60 - 20 (Q3)	5.560.213,72	42.167.000,00	36.606.786,28
PRL 60 - 20 "zerado"	13.955.022,04	-	-13.955.022,04
TOTAL	245.595.902,36	255.946.779,34	10.350.876,98

2011	Fiscalização R\$	Diligência R\$	Diferença R\$
PRL 20	4.378.501,06	3.648.749,49	-906.658,92
PRL 60	257.232.504,72	214.940.672,16	-42.291.832,56
PRL 60 - 20 (Q2)	122.155.723,07	77.802.516,90	-44.353.206,17
PRL 60 - 20 (Q3)	4.292.289,80	51.544.773,79	47.252.483,99
PRL 60 - 20 "zerado"	24.424.332,64	-	-24.424.332,64
TOTAL	412.483.351,28	347.936.712,33	-64.723.546,31

19. Do método para apuração do “PRL Ponderado”

Este Relator já manifestou seu entendimento que no caso dos bens de usos misto (revendidos e aplicados na produção) que a Recorrente denominou “PRL 60 – 20”, não houve aplicação incorreta do procedimento pela Fiscalização, ao apurar um preço-parâmetro para os itens revendidos (aos quais aplicou o método PRL-20) e um preço-parâmetro para os itens destinados à produção (aos quais aplicou o PR- 60), por estar de acordo com o procedimento previsto na IN SRF nº 243/2002.

Contudo, caso o Colegiado entenda que a Fiscalização não poderia utilizar dois preços parâmetros para o mesmo produto (PRL20 para mercadoria revendida a terceiros e PRL60 para mercadoria aplicada na produção), eis as questões a serem decididas pelo Colegiado:

- 1- Como a Fiscalização não utilizou o PRL Ponderado para itens de uso misto, mas preço parâmetro para cada uma das aplicações, o lançamento seria nulo quanto aos itens que a Recorrente optou pelo ajuste do preço de transferência pelo que denominou “PRL 60 -20”?
- 2- Caso o Colegiado entenda que deva ser aplicado o PRL Ponderado aos itens que a Recorrente optou pelo ajuste do preço de transferência pelo que denominou “PRL 60 -20, deve ser aplicado em todos os itens que a Recorrente submeteu ao método, apenas aos itens que o ajuste do preço do preço de transferência apurada pela Recorrente foi positivo ou considerar apenas os itens que o preço-parâmetro apurado pelo PRL-Ponderado for maior que aquele apurado pela Recorrente?

Caso o Colegiado entenda por aplicar o PRL Ponderado, entendo que todos os produtos que a Recorrente informou que submeteu ao método “PRL 60 -20” devam ser submetido à ajuste pelo “PRL Ponderado” e não apenas os que tiveram ajuste positivo anteriormente. Não pode haver a aplicação de procedimentos diferentes para um mesmo método escolhido, há que se ter consistência na aplicação do método durante todo o período de apuração.

Para fins de suporte à decisão são apresentados a seguir um resumo dos ajustes apurados pela Recorrente e pela Fiscalização:

1 – A Recorrente optou por utilizar 2 métodos de preço de transferência: PIC, e PRL (neste caso houve a opção pelo PRL 20, PRL 60 e para os bens importados que teriam destinação mista – o “PRL 60 – 20”). A Recorrente submeteu à apuração do PT 47.798 itens no ano-calendário de 2010 e 50.832 itens no ano-calendário 2011. A quantidade de itens com a indicação do método estão descritos abaixo.

Método em 2010	Contagem	Método em 2011	Contagem
PIC	1.218	PIC	2.562
PRL - 20%	34.368	PRL - 20%	40.561
PRL - 20% e 60%	8.801	PRL - 20% e 60%	5.727
PRL - 60%	3.411	PRL - 60%	1.982
TOTAL	47.798	TOTAL	50.832

2 – No ano-calendário 2010 a Recorrente apurou ajustes em 1.876 itens, os quais totalizaram ajuste de PT no montante de R\$ 2.789.277,68. Não houve ajuste apurado de PT pra o método PRL 60:

Método	Mat.Primas	Vr. Ajuste
PIC	739	1.101.824,68
PRL 20 ou “RV Pura”	1.136	1.686.310,30
PRL 20 e 60	1	1.142,70
TOTAL	1.876	2.789.277,68

3 – No ano-calendário 2011 a Recorrente apurou ajustes em 2.720 itens, os quais totalizaram ajuste de PT no montante de R\$ 6.091.331,30. Não houve ajuste apurado de PT para o método PRL 60:

Método	Qtde M.Primas	Vr. Ajuste
PIC	1.299	2.845.977,20
PRL 20 ou "RV Pura"	1.421	3.245.354,10
TOTAL	2.720	6.091.331,30

4 – A Fiscalização não constatou divergência na apuração do ajuste do PT pelo método PIC, mas constatou que na apuração do preço-parâmetro pelo PRL 20 e PRL 60 a Recorrente utilizou o preço FOB ao invés do CIF + II. A outra divergência foi em relação à apuração do preço-parâmetro pelo PRL 60 que a Recorrente não usou o critério proporcional determinado no art. 12 da IN SRF nº 243/2002.

No caso de itens destinados concomitantemente à revenda e industrialização, a Fiscalização apurou o ajuste do PT considerando a destinação do item importado, aplicando o PRL 20 para revenda e PRL 60 para os itens destinados à produção. Com isso, os ajustes dos PT apurados pela Fiscalização foram os seguintes:

2010 - PRL20	R\$ 2.809.964,26
2010 - PRL60	R\$ 242.785.937,64
Total ajuste	R\$ 245.595.901,90

2011 - PRL20	R\$ 4.664.682,49
2011 - PRL60	R\$ 407.793.640,68
Total ajuste	R\$ 412.458.323,17

5 As diferenças de ajuste do PT entre o apurado pela Fiscalização e a Recorrente foram de R\$ 243.908.448,089 no ano-calendário 2010 e de R\$ 409.212.969,07 no ano-calendário 2011:

Métodos	Esportâneo (DIPJ)	De Ofício	Autuação
2010 - PIC	R\$ 1.101.824,68	R\$ 1.101.824,68	R\$ 0,00
2010 - PRL20	R\$ 1.687.453,01	R\$ 2.809.964,26	R\$ 1.122.511,25
2010 - PRL60	R\$ 0,00	R\$ 242.785.937,64	R\$ 242.785.937,64
Exportação	R\$ 13.484,43	R\$ 13.484,43	R\$ 0,00
Não demonstrado	R\$ 806.280,84	-x-	-x-
Total ajuste	R\$ 3.609.042,96	R\$ 246.711.211,01	R\$ 243.908.448,89

*Fontes: planilha CalculoPR_2010.xlsx da VOLVO
LALUR 2010 VOLVO
planilhas da Fiscalização e Anexos nº 01 e 02*

Métodos	Esportâneo (DIPJ)	De Ofício	Autuação
2010 - PIC	R\$ 2.845.977,20	R\$ 2.845.977,20	R\$ 0,00
2011 - PRL20	R\$ 3.245.354,10	R\$ 4.664.682,49	R\$ 1.419.328,39
2011 - PRL60	R\$ 0,00	R\$ 407.793.640,68	R\$ 407.793.640,68
Exportação	R\$ 319.974,12	R\$ 319.974,12	R\$ 0,00
Não adicionado	R\$ -1.893.902,49	-x-	-x-
Total ajuste	R\$ 4.517.402,93	R\$ 415.624.274,49	R\$ 409.212.969,07

*Fontes: planilha CalculoPT_2011.xlsx da VOLVO
LALUR 2011 VOLVO
planilhas da Fiscalização e Anexos nº 03 e 04*

6 - Considerando as diligências determinadas pelo CARF, já considerando as correção do estoque inicial, temos os seguintes resultados para os itens com aplicação mista (revenda e aplicados na produção):

6.1 – Aplicação do PRL Ponderado apenas para os itens que na apuração pela Fiscalização o ajuste foi maior. Tiveram ajuste de PT nessa situação 1.467 itens no ano-calendário 2010 e 1.257 itens no ano-calendário 2011. Na tabela a Autoridade Fiscal indica se houve divergência entre o preço praticado apurado na Fiscalização e na diligência:

	Itens	Pr. Praticado	Ajuste
AC 2010	1350	DIL > FIS	-19.169.175,96
	0	DIL = FIS	0,00
	117	FIS > DIL	-230.462,91
	1467	-x-	-19.399.638,87

	Itens	Pr. Praticado	Ajuste
AC 2011	1090	DIL > FIS	-40.019.933,61
	113	DIL = FIS	-3.377.377,98
	54	FIS > DIL	-955.894,59
	1257	-x-	-44.353.206,17

6.2 Aplicação do PRL Ponderado apenas para os itens que na apuração pela Fiscalização o ajuste foi menor. Tiveram ajuste de PT nessa situação 1.467 itens no ano-calendário 2010 e 1.257 itens no ano-calendário 2011. Na tabela a Autoridade Fiscal indica se houve divergência entre o preço praticado apurado na Fiscalização e na diligência. As diferenças apuradas estão nas tabelas abaixo:

2010	Fiscalização R\$	Diligência R\$	Diferença R\$
PRL 60 - 20 (Q3)	5.560.213,59	42.167.000,00	36.606.786,41

2011	Fiscalização R\$	Diligência R\$	Diferença R\$
PRL 60 - 20 (Q3)	4.292.289,80	51.544.773,79	47.252.483,99

6.3 Aplicação do PRL Ponderado para todos os itens que a Fiscalização apurou ajuste do PT. Os valores apurados em diligência foram classificados de acordo com a opção da Recorrente no caso do PRL 20 e PRL 60 “puros”, ou seja que tinham aplicação única de revenda (PRL 20) ou produção (PRL 60), e nos caso de uso misto, de acordo com os quesitos para diligência formulados na Resolução 1201-000.666 de 14 de maio de 2019, quais sejam: (Q2) apuração com a aplicação do PRL Ponderado para itens que tiveram ajuste da Fiscalização maior que na diligência; (Q3) apuração com a aplicação do PRL Ponderado para itens que tiveram ajuste da Fiscalização menor que na diligência e (Q4) aplicação do PRL Ponderado para todos os itens com utilização mista (revenda e produção) com apuração de ajuste pela Fiscalização. O quadro resumo é o seguinte

2010	Fiscalização R\$	Diligência R\$	Diferença R\$
PRL 20	2.751.743,99	1.845.085,07	-906.658,92
PRL 60	138.846.628,36	146.852.038,89	8.005.410,53
PRL 60 - 20 (Q2)	84.482.294,24	65.082.655,38	-19.399.638,87
PRL 60 - 20 (Q3)	5.560.213,72	42.167.000,00	36.606.786,28
PRL 60 - 20 "zerado"	13.955.022,04	-	-13.955.022,04
TOTAL	245.595.902,36	255.946.779,34	10.350.876,98

2011	Fiscalização R\$	Diligência R\$	Diferença R\$
PRL 20	4.378.501,06	3.648.749,49	-906.658,92
PRL 60	257.232.504,72	214.940.672,16	-42.291.832,56
PRL 60 - 20 (Q2)	122.155.723,07	77.802.516,90	-44.353.206,17
PRL 60 - 20 (Q3)	4.292.289,80	51.544.773,79	47.252.483,99
PRL 60 - 20 "zerado"	24.424.332,64	-	-24.424.332,64
TOTAL	412.483.351,28	347.936.712,33	-64.723.546,31

Em resumo, em relação ao ajuste do PT para os itens que a Recorrente marcou como opção o método “PRL 60 – 20”, caso se decida pela aplicação do método “PRL Ponderado” os ajustes ao lucro líquido serão os seguintes:

1 – Caso o PRL Ponderado for aplicado apenas para os itens cujo ajuste apurado pela Fiscalização foi maior: R\$ 65.082.655,38 (AC 2010) e R\$ 77.802.516,90 (AC 2011).

2 – Caso o PRL Ponderado for aplicado apenas para os itens cujo ajuste apurado pela Fiscalização foi menor: R\$ 42.167.000,00 (AC 2010) e R\$ 51.544.773,79. (AC 2011)

3 – Para todos os itens com ajuste apurado pela Fiscalização: R\$ 107.249.655,38 (AC 2010) e R\$ 129.347.290,70 (AC 2011).

Como afirmado alhures, no entendimento deste Relator, caso se opte pela aplicação do PRL Ponderado, o método deve ser aplicado a todos os itens submetidos a ajuste do PT, por uma questão de consistência na aplicação do procedimento, como já anteriormente esclarecido. A apuração foi realizada na diligência realizada em 2018, do qual resultou os seguintes ajustes nos itens informados em mídia eletrônica pela Recorrente:

ACCDB	Ponderado	ACCDB	Ponderado
2010.1	5.136.114,36	2011.1	7.531.040,18
2010.2	14.833.906,90	2011.2	15.061.592,51
2010.3	49.173.760,49	2011.3	27.801.739,52
2010.4	68.634.725,09	2011.4	60.153.884,09
2010.5	118.078.220,46	2011.5	237.388.456,03
Tot.2010	255.856.727,30	Tot.2011	347.936.712,33

Conclusão

Por todo o exposto voto em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, redator designado

No julgamento do Recurso Voluntário interposto no presente processo, o ínclito relator foi acompanhado, pelos seus próprios fundamentos, por maioria ou por unanimidade, na rejeição à preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e no improviso do Recurso Voluntário quanto à quase totalidade das matérias nele suscitadas.

Não obstante, restou vencido quanto à alegação referente à utilização de mais de um preço-parâmetro para um mesmo produto, em lugar da adoção do “PRL-Ponderado”, bem como quanto aos valores a serem exigidos em relação ao ano-calendário de 2010.

Este conselheiro foi, portanto, designado como redator do voto vencedor em relação às matérias nas quais o relator ficou vencido, de modo que passo a expor os fundamentos que prevaleceram.

Em primeiro lugar, conforme reconhecido pelo Relator, “no caso de produtos importados que foram destinados à revenda e também aplicados à produção (sinalizados pela Recorrente como opção pelo “método PRL 20 % e 60%”) a Autoridade Fiscal calculou um preço-parâmetro para cada uma das utilizações, segundo o PRL 20 (para revenda) e PRL 60 (para aqueles utilizados na produção)”.

Há que se concordar, inicialmente, que o teor do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, à época dos fatos geradores aqui tratados (ano-calendário 2010 e 2011), não explicitava como se daria o cálculo do preço ponderado no método PRL, quando o mesmo bem importado se destinasse à revenda e à aplicação na produção de outros produtos.

Tal explicitação somente foi realizada por meio da Lei nº 12.715, de 2012, que incluiu o §14 no referido dispositivo legal, conforme transcrição a seguir:

Art. 18 [...]

§ 14. Na hipótese de um mesmo bem importado ser revendido e aplicado na produção de um ou mais produtos, ou na hipótese de o bem importado ser submetido a diferentes processos produtivos no Brasil, o preço parâmetro final será a média ponderada dos valores encontrados mediante a aplicação do método PRL, de acordo com suas respectivas destinações. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

A referida interpretação, contudo, já constava de forma menos explícita no art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, em cujas disposições sempre houve referência à “média aritmética ponderada”:

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

A esse respeito, pela didática exposição, transcrevo excerto do voto proferido no Acórdão nº 1201-001.680, de 16 de maio de 2017, Relator Conselheiro Paulo Cesar Fernandes de Aguiar:

Informa a Recorrente que a fiscalização calculou, para uma parte dos produtos sujeita tanto à mera revenda (PRL20) quanto à produção local (PRL60), o chamado PRL ponderado.

Segundo ela, a legislação positivada brasileira não fez a escolha pelo PRL ponderado, mas facultou ao contribuinte a aplicação do método mais favorável a ele.

Aduz ainda que, embora tenham a mesma denominação, o PRL20 e o PRL 60 são métodos distintos e, se forem aplicáveis ambos os métodos, deve ser considerado como dedutível o maior valor apurado, não podendo ser efetuada a média ponderada dos diferentes preços-parâmetro.

Relativamente à questão, deve ser observado o artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, tanto em sua redação original, quanto naquela após a alteração produzida pela Lei nº 9.959/2000, que introduziu o cálculo do preço-parâmetro PRL com margem de 60%:

[...]

Pelo que se pode notar após o exame da norma em sua redação original, é que, conforme consta do *caput* do artigo, o sujeito passivo está autorizado a escolher um dentre os três métodos de cálculo do preço-parâmetro: o PIC (inciso I), o PRL (inciso II) e o CPL (inciso III).

Ocorre que, pela redação dada pela Lei nº 9.959/2000, não houve alteração da estrutura da norma. Continuam apenas três os métodos de cálculo do preço-parâmetro: o PIC (inciso I), o PRL (inciso II) e o CPL (inciso III).

Vê-se, portanto, que a lei não faculta ao sujeito passivo escolher entre o PRL20 e o PRL60. A opção pode ser exercida entre PIC, PRL ou CPL. Se a opção do sujeito passivo for pelo PRL, ele empregará no cálculo: a margem de 20% se os produtos forem destinados a revenda (item 1 do inciso II); a margem de 60% se os produtos forem empregados na industrialização de outros bens (item 2 do inciso II).

No entanto, há o questionamento: e quando quantidades do mesmo bem importado forem empregadas na produção e também destinadas a revenda? Como se trata do mesmo método (PRL), a resposta consta expressamente no próprio artigo 18, inciso II: “média aritmética”. E tal “média aritmética” há de ser a ponderada em função das quantidades consumidas em cada operação. Não poderia ser a média aritmética simples dos preços de revenda, pois, dessa forma, estaria prejudicado todo o controle dos preços de transferência: bastaria a venda de uma pequena quantidade do bem importado por preço muito superior para que fosse elevado o preço-parâmetro, a ponto de anular qualquer possibilidade de ajuste, o que implicaria na inutilidade da norma.

Por meio da Solução de Consulta Interna Cosit nº 30, de 2008, a Administração Tributária Federal afastou as dúvidas acerca da metodologia a ser aplicada na determinação do preço-parâmetro em tais circunstâncias, conforme ementa abaixo:

Nos casos em que os insumos importados de pessoas vinculadas são aplicados em parte no processo produtivo e em parte são revendidos, ao se eleger o PRL como método de apuração, o preço médio ponderado do período será o resultante da aplicação do método PRL, com margem de vinte por cento, na hipótese de revenda, e do método PRL, com margem de sessenta por cento, na hipótese dos insumos aplicados na produção. Esse será o preço médio ponderado do método PRL apurado para o período anual a ser comparado com os outros dois métodos de apuração (PIC e CPL).

Observe-se que, na Norma, não há referência a “preços médios ponderados”, mas a “preço médio ponderado”, pelo que se conclui que o resultado final da aplicação em separado do PRL-20 e do PRL-60 é um único preço-parâmetro para cada insumo.

Tal posição, portanto, afasta a determinação na forma realizada pela autoridade fiscal no presente caso; e, ainda, a posição sustentada por alguns de que, em tais circunstâncias, dever-se-ia adotar o preço-parâmetro mais favorável ao contribuinte.

Luís Eduardo Schoueri, sempre, posicionou-se a favor da ponderação para se chegar a um preço-parâmetro único, tendo como fundamento o fato de que há um único método PRL, sendo as margens de 20% (vinte por cento) e 60% (sessenta por cento) desdobramentos internos do procedimento:

7.4.5.1 Cabe insistir num ponto: a Lei nº 9.959/00 não introduziu um quarto método para o controle das importações, ao lado dos já existentes PIC, PRL e CPL. Houve, apenas, uma nova formulação do PRL, com o desdoblamento das margens de lucro.

7.4.5.2 Esse comentário se faz relevante porque se um importador adquirir produtos que sejam parcialmente revendidos na forma como se encontram e em parte empregados na produção, então a aplicação do método PRL exigirá que se considerem ambas as

circunstâncias, apurando-se o preço-parâmetro por critério de média ponderada das duas situações.¹

No âmbito do CARF, há vários julgados em que a posição aqui defendida foi adotada, conforme ementas a seguir:

PRL PONDERADO. LEGALIDADE.

O art. 18, II, da Lei 9.430/96 determina que o preço-parâmetro seja a *média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos*, o que não conflita com o “PRL ponderado” que resultou da média ponderada dos preços em função da quantidade consumida/vendida em cada operação, seja PRL 20 quando revendido como mercadoria, seja PRL 60 quando insumo de produto vendido. A média aritmética dos preços de revenda pode ser a ponderada em função das quantidades consumidas em cada operação, aliás, o que não pode é ser a média aritmética simples dos preços de revenda, pois, se assim, fosse, estaria prejudicado todo o controle de preços de transferência. (Acórdão nº 1302-001.628, de 3 de fevereiro de 2015, Relator Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior)

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ITEM UTILIZADO COMO INSUMO E COMO REVENDA. PREÇO MÉDIO PONDERADO.

Em caso de item importado e utilizado tanto como insumo para fabricação de outro produto como bem para revenda, o preço parâmetro é a média ponderada dos preços obtidos pelos métodos PRL 20 e PRL 60, e não o menor valor entre eles. (Acórdão nº 1201-001.680, de 16 de maio de 2017, Relator Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar)

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇOS-PARÂMETRO APURADOS COM BASE NOS MÉTODOS PRL 60 E PRL20. MÉDIA PONDERADA. CABIMENTO.

Quando os insumos importados de pessoas vinculadas são aplicados em parte no processo produtivo e em parte são revendidos, ao se eleger o PRL como método de apuração, deve ser observado o preço médio ponderado do período, resultante da aplicação do método PRL20, no caso de revenda, e do método PRL60, na hipótese dos insumos aplicados na produção. A solução adotada pela fiscalização para definição de um preço-parâmetro único, encontra amparo no art. 12 da IN SRF nº 243/2002, revelando-se fórmula razoável e compatível com as demais normas que orientam a definição dos preços de transferência. (Acórdão nº 1302-002.128, de 17 de maio de 2017, Relator Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado)

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇOS-PARÂMETRO APURADOS COM BASE NOS MÉTODOS PRL 60 E PRL20. MÉDIA PONDERADA. CABIMENTO.

Quando os insumos importados de pessoas vinculadas são aplicados em parte no processo produtivo e em parte são revendidos, ao se eleger o PRL como método de apuração, deve ser observado o preço médio ponderado do período, resultante da aplicação do método PRL20, no caso de revenda, e do método PRL60, na hipótese dos insumos aplicados na produção. A solução adotada pela fiscalização para definição de um preço-parâmetro único, encontra amparo no art. 12 da IN SRF nº 243/2002, revelando-se fórmula razoável e compatível com as demais normas que orientam a definição dos preços de transferência. (Acórdão nº 1201-002.638, de 18 de outubro de 2018, Relator Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar)

PRL PONDERADO. LEGALIDADE.

O art. 18, II, da Lei 9.430/96 determina que o preço-parâmetro seja a *média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos*, o que não conflita com o “PRL ponderado” que resultou da média ponderada dos preços em função da quantidade consumida/vendida em cada operação, seja PRL 20 quando revendido como mercadoria, seja PRL 60 quando insumo de produto vendido. A média aritmética dos preços de revenda pode ser a ponderada em função das quantidades consumidas em

¹ Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 227.

cada operação, aliás, o que não pode é ser a média aritmética simples dos preços de revenda, pois, se assim, fosse, estaria prejudicado todo o controle de preços de transferência. (Acórdão nº 1301-003.498, de 21 de novembro de 2018, Relator Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto)

A 1^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando chamada a dirimir divergência acerca do tema, também, posicionou-se de acordo com o chamado “PRL Ponderado”, conforme ementa adiante transcrita:

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

Ano-calendário: 2005

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇOS-PARÂMETRO APURADOS COM BASE NOS MÉTODOS PRL 60 E PRL20. MÉDIA PONDERADA. CABIMENTO.

Quando os insumos importados de pessoas vinculadas são aplicados em parte no processo produtivo e em parte são revendidos, ao se eleger o PRL como método de apuração, deve ser observado o preço médio ponderado do período, resultante da aplicação do método PRL20, no caso de revenda, e do método PRL60, na hipótese dos insumos aplicados na produção. A consideração do maior valor dedutível apurado, prevista no art. 18, § 4º da Lei nº 9.430/1996, aplica-se apenas no caso de utilização de mais de um método, o que não é o caso. (Acórdão nº 9101-005.918, de 2 de dezembro de 2021, Redator designado Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado)

Neste sentido, deve ser reconhecido o equívoco da autoridade fiscal, quando adotou dois preços-parâmetros para a aplicação do método PRL ao mesmo produto importado.

Tal equívoco, contudo, ao contrário do defendido pela Recorrente, e em linha com o posicionamento já manifestado pelo Relator em relação a outros ajustes realizados nos cálculos realizados pela autoridade fiscal, não macula de nulidade o lançamento. Tão-somente, os valores apurados devem ser ajustados à aplicação da metodologia aqui referendada, conforme, inclusive, já realizado nas Diligências previamente determinadas nos autos.

A Recorrente apresenta, ainda, pedido subsidiário para que haja a “redução proporcional do crédito tributário caso os ajustes decorrentes da adoção do PRL-Ponderado impliquem menor ajuste do que aquele já realizado pela Fiscalização”.

Neste ponto, prevaleceu o entendimento do Relator, no sentido de que “o método deve ser aplicado a todos os itens submetidos a ajuste do PT, por uma questão de consistência na aplicação do procedimento”. O que não se pode admitir é a exigência de crédito tributário maior do que aquele exigido no lançamento de ofício, mas, ao se corrigir o equívoco praticado e aplicar o preço-parâmetro ponderado a todos os itens de utilização mista, pode haver ora acréscimo nos ajustes ora decréscimo.

O resultado final da referida apuração implica a apuração de ajustes na monta de R\$ 255.856.727,30 e R\$ 347.936.712,33, respectivamente, para os anos-calendários de 2010 e 2011. Sendo o valor apurado, em relação ao ano-calendário de 2010, superior ao apurado no procedimento fiscal, nenhuma alteração há a ser realizada no lançamento. Neste ponto, ficou vencido o relator, que entendia pela exigência dos valores conforme apurados na diligência realizada, o que implicaria na vedada cobrança de créditos tributários superiores aos lançados, o que demandaria lançamento de ofício complementar.

Já no que diz respeito ao ano-calendário de 2011, os ajustes devem ser reduzidos ao novo montante encontrado, com a redução proporcional dos tributos exigidos de ofício.

Por todo o exposto, prevaleceu quanto aos referidos pontos, o provimento parcial do Recurso Voluntário, apenas, para determinar a aplicação do método PRL mediante a utilização de preço-parâmetro ponderado único (PRL ponderado), para as situações em que o mesmo bem importado se destinasse à revenda e à aplicação na produção de outros produtos, com a redução dos valores de IRPJ e CSLL exigidos em relação ao ano-calendário de 2011, conforme acima explicitado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo