



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16561.720096/2016-86  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-003.643 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 13 de agosto de 2019  
**Recorrentes** DOW AGROSCIENCES INDUSTRIAL LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011

**ILEGALIDADE IN 243. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA**

Súmula CARF 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.

**IRPJ CSLL . PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA . MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL). FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.**

Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2011

**“VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM”**

Um dos princípios fundamentais do direito privado é o da boa-fé objetiva, cuja função é estabelecer um padrão ético de conduta para as partes nas relações obrigacionais. No entanto, a boa-fé não se esgota nesse campo do direito, ecoando por todo o ordenamento jurídico. Não pode a contribuinte alegar nulidade a qual deu causa, sob pena de se ferir a boa-fé objetiva que deve nortear qualquer processo, seja ele administrativo ou judicial. Tendo a contribuinte induzido a fiscalização a utilizar o estoque e não os produtos efetivamente importados no ano em referência, não poderia a recorrente arguir tal nulidade que foi provocada por sua própria conduta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Em relação ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, rejeitar a

preliminar de nulidade arguida e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso da contribuinte, tão somente para excluir do preço parâmetro os valores de frete, seguro e tributos na importação.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Letícia Domingues Costa Braga, Cláudio de Andrade Camerano e Carlos André Soares Nogueira. Ausente momentaneamente o Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues.

## **Relatório**

Adoto como relatório, aquele da decisão de primeira instância, complementando-o a seguir:

Trata o presente processo de impugnação contra auto de infração lavrado pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes em que foi constituído crédito tributário de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A autoridade fiscal entendeu que o contribuinte deixou de adicionar ao resultado do período custos com bens, serviços e direitos importados em operações praticadas com pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas, em conformidade com o disposto nos artigos 18 e 23 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 9.959/00 combinados com os dispositivos da Instrução Normativa SRF 243/02. Os valores apurados e respectivos enquadramentos legais encontram-se detalhados no auto de infração anexado às fls 294/325 do processo e são a seguir colacionados:

**ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS  
INFRAÇÃO: CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS - BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO  
EXTERIOR - PESSOA VINCULADA**

Valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

| <b>Fato Gerador</b> | <b>Valor Apurado (R\$)</b> | <b>Multa (%)</b> |
|---------------------|----------------------------|------------------|
| 31/12/2011          | 96.445.830,23              | 75,00            |

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 241, 242, 244, 247 e 249, inciso I, do RIR/99

**SALDO INSUFICIENTE  
INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE  
GERAL**

O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no relatório fiscal anexo.

| <b>Fato Gerador</b> | <b>Valor Apurado (R\$)</b> | <b>Multa (%)</b> |
|---------------------|----------------------------|------------------|
| 31/12/2011          | 4.929.803,67               | 75,00            |

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99

**SALDO INSUFICIENTE  
INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA ATIVIDADE GERAL COM  
RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL**

O sujeito passivo compensou base de cálculo negativa de períodos anteriores em montante superior ao saldo existente, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no relatório fiscal anexo.

| <b>Fato Gerador</b> | <b>Valor Apurado (R\$)</b> | <b>Multa (%)</b> |
|---------------------|----------------------------|------------------|
| 31/12/2011          | 4.989.045,10               | 75,00            |

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

**ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA  
INFRAÇÃO: CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS - BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO  
EXTERIOR - PESSOA VINCULADA**

Valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

| <b>Fato Gerador</b> | <b>Valor Apurado (R\$)</b> | <b>Multa (%)</b> |
|---------------------|----------------------------|------------------|
| 31/12/2011          | 96.445.830,23              | 75,00            |

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Passa-se a descrever resumidamente os motivos que levaram a autuação.

**1. Do auto de infração**

Relata a fiscalização que conforme a DIPJ/2012 (ND 0001605175), a FISCALIZADA apurou ajuste ao lucro líquido de R\$ 16.819.825,57 decorrente da aplicação de métodos de Preços de Transferência, conforme linha 09, da Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real. Deste valor total de ajuste, R\$ 10.264.312,25 referem-se a operações de importação e R\$ 6.555.513,32 a operações de exportação.

Ainda, a FISCALIZADA declarou nas linhas 15, 16 e 17 da Ficha 29A – Operações com Exterior – Pessoa Vinculada/Interposta/País com Tributação Favorecida, o total de R\$ 407.280.256,53 a título de importação de bens de pessoas vinculadas (linha 15), R\$48.016,50 como Importações de Bens de Pessoas em Países com Tributação Favorecida (linha 16) e R\$ 34.750.450,64 como Demais Importações de Bens. Em suma, aproximadamente 92% das importações efetuadas no período requerem apuração de Preços de Transferência.

Nas Fichas 32 – Operações com o Exterior – Importações (Saídas de Divisas) da DIPJ/2012, declarou os seguintes ajustes de Preço de Transferência:

| Descrição                              | Método  | Total da Operação    | Quantidade | Preço Parâmetro | Preço Praticado | Valor do Ajuste      |
|--|---------|----------------------|------------|-----------------|-----------------|----------------------|
| HALOXYPOR-R METHYL T-CNICOMANUFACTURED | PRL 60% | 19.855.581,08        | 170.000,00 | 101,27          | 122,51          | 4.268.288,31         |
| 00263369/00263373                      | PRL 60% | 12.594.429,93        | 34.914,60  | 303,19          | 372,13          | 2.255.985,06         |
| <b>Não Especificadas</b>               |         | <b>80.049.538,98</b> |            |                 |                 | <b>3.740.038,88</b>  |
| <b>SOMA</b>                            |         |                      |            |                 |                 | <b>10.264.312,25</b> |

Para analisar os valores lançados como ajustes decorrentes da aplicação dos métodos de Preço de Transferência, a autoridade fiscal intimou a fiscalizada a apresentar os seguintes demonstrativos:

Demonstrativo das pessoas físicas ou jurídicas consideradas vinculadas, conforme art. 23, da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996; artigo 2º, da Instrução Normativa SRF n.º 243, de 11/11/2002 e art. 244 do RIR-99. Este demonstrativo deverá relacionar, inclusive, interposta pessoa, conforme parágrafo 5º, do art. 2º da Instrução Normativa citada. Tal demonstrativo deverá discriminar, também, a natureza do vínculo e, ainda, país em que estão sediadas;

Demonstrativo em arquivo digital (no formato MS Excel, MS Access ou txt) contendo a consolidação dos Ajustes de Preços de Transferência por código de produto importado. O demonstrativo deverá reunir todas as importações de pessoas consideradas vinculadas, paraísos fiscais e tradings (nos termos dos artigos 23 e 24 da Lei 9.430/96 e art. 2º- inc IX e §5º da IN SRF/2002, respectivamente) no ano e deverá conter: código do produto, descrição do produto, quantidade total importada e unidade de medida, método de PT utilizado, Preço Praticado Médio Unitário, Preço Parâmetro Médio Unitário, Ajuste Médio Unitário, quantidade ajustada e Ajuste Total.

Da análise dos documentos e memórias de cálculo apresentados, a autoridade fiscal constatou que a empresa adotou critérios de cálculo dos ajustes de Preço de Transferência pelo método PRL, em desacordo com a IN SRF n.º 243/2002, nos seguintes itens:

1. §4º, art. 4º, da IN SRF n.º 243/2002 ( no cálculo do preço parâmetro serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguros, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os tributos não recuperáveis, devidos na importação)
2. Inciso I do art. 12, da IN SRF n.º 243/2002 (no cálculo do PRL deve ser deduzido o valor de “descontos incondicionais”)
3. § 11º, art. 12 da IN SRF n.º 243/2002

Assim sendo, tendo sido desqualificado, pela fiscalização, o cálculo efetuado pelo contribuinte, foi o mesmo intimado e cientificado da análise acima através do Termo de Constatação e Intimação, com ciência em 20/07/2016, tendo a fiscalização dado a oportunidade, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, para que a empresa apresentasse novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. Além disso, foi questionada sobre a não dedução do valor dos “descontos” no Valor Bruto de Vendas para fins de cálculo do Preço Parâmetro no método PRL, dedução esta determinada pelo inciso I do art. 12 da IN SRF n.º 243/2002.

Em resposta, apresentou em 19/08/2016 novos cálculos através das planilhas abaixo:

- Cálculo Importações;
- Memória Preço Parâmetro PRL 20;
- Memória Preço Parâmetro PRL 60;

- Memória Preço Parâmetro CPL;
- Memória Preço Praticado.

Da análise das planilhas a autoridade fiscal verificou que a empresa apresentou novos cálculos dentro do método PRL, desta vez com base nas determinações da IN SRF n.º 243/2002, o que alterou totalmente os valores de Preço Praticado e Preço Parâmetro e os valores de ajustes de Preço de Transferência dos produtos em questão, em relação ao declarado na DIPJ/2012.

Em relação a 4 produtos, apresentou cálculos de Preço de Transferência alterando a metodologia de cálculo de Preço Parâmetro de PRL para CPL (Custo de Produção mais Lucro). São eles: 00015522, 00237861, 00191540, 00240984. Apresentou laudo da PricewaterhouseCoopers, com detalhamento do procedimento adotado na aplicação do método CPL. Em relação a esses produtos, a fiscalização utilizou, em seus cálculos finais de ajustes, os novos valores de preço parâmetro no método CPL apresentados conforme relatado acima.

Quanto ao questionamento dos descontos incondicionais, o contribuinte esclareceu que nesses novos cálculos tais descontos foram devidamente incluídos.

Coloca a autoridade fiscal que no cálculo dos ajustes relativos as importações efetivadas em 2011, sujeitas às regras de Preços de Transferência, o contribuinte ao adotar o método Preço de Revenda menos Lucro (PRL), deveria ter utilizado a metodologia estabelecida na Instrução Normativa SRF n.º 243/2002. Dessa forma, os ajustes foram recalculados pela autoridade fiscal aplicando o preconizado pela instrução normativa.

Passa a autoridade fiscal a detalhar os cálculos realizados:

#### “DOS CÁLCULOS DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA ELABORADOS PELA FISCALIZAÇÃO

##### I. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL)

Conforme dados da planilha “Importações Cálculo Final”, elaborada pela fiscalizada em resposta ao Termo de Intimação n.º 2, foi adotado, pela fiscalizada, o Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), consoante quadro abaixo.

O Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), para o período ora fiscalizado, tem sua base legal no artigo 18, incisos I e II, da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, com a redação dada pela Lei n.º 9.959/2000, e no artigo 12 da IN SRF n.º 243, de 11/11/2002.

Uma característica do PRL que não há em outros dois métodos determinados pela legislação vigente (PIC e CPL), é a que a verificação da existência, ou não, do preço de transferência – transferência de lucro para o exterior – ocorre no momento da revenda dos bens importados de pessoas vinculadas, ou seja, no período sob fiscalização.

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF n.º 243/2002, no § 3º do art. 12, determina que para a apuração da média ponderada dos preços praticados deverão ser computados os valores e as quantidades dos estoques existentes no início do período de apuração.

Assim, toda a quantidade disponível no estoque inicial será adicionada às quantidades das aquisições dos bens importados e ambas serão valoradas, seguindo as normas determinadas pela legislação vigente de Preço de Transferência, pelo custo de importação do período sob fiscalização. Obtido o preço praticado dos bens, adquiridos

no exterior de pessoas vinculadas, ele será comparado ao preço parâmetro apurado com base nas vendas desses bens efetuadas no mesmo período.

Deste modo, fica evidente que as quantidades sujeitas ao ajuste, se verificado que o preço praticado na aquisição, pela empresa vinculada domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, respeitada a margem de divergência de 5%, será a quantidade vendida no período sob fiscalização.

#### A. Apuração do Preço Praticado

Da análise das Memórias de Cálculo apresentadas, verificamos que a apuração do Preço Praticado Médio dos produtos em tela não seguiu o disposto no parágrafo 4º do artigo 4º da Instrução Normativa SRF 243, de 2002, como segue:

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

Assim como fez a FISCALIZADA, utilizamos também os dados de quantidades iniciais e valores iniciais do estoque de matéria-prima e de produto acabado da planilha “Memória Cálculo Praticado”, elaborada por ela, em anexo, para o cálculo do Preço Praticado, seguindo o disposto na IN SRF 243/2002:

1. Integramos ao preço da operação de importação (denominado de Valor Presente FOB) os valores de transporte e seguro e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação (valor CIF acrescido do Imposto de Importação) (artigo 4º, § 4º);
2. Ponderamos em função das quantidades negociadas, ou seja, dividimos o valor total de aquisição pela quantidade adquirida (artigo 12, § 2º);
3. Mantivemos a inclusão dos valores e quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração (artigo 12, § 3º).

Em suma, a base de dados para o cômputo dos Preços Praticados foi a mesma utilizada pela FISCALIZADA. O estoque inicial e os valores de frete, seguro e II foram extraídos das memórias de cálculo apresentadas. Conferimos no SISCOMEX, por amostragem, os valores relativos ao frete, seguro e II, e os valores estão compatíveis.

O ANEXO 01 – DEMONSTRATIVO DOS CÁLCULOS DOS PREÇOS PRATICADOS – Fonte Fiscalização deste Termo traz a composição dos Preços Praticados, calculados pela Fiscalização. Esses valores divergem dos valores apresentados em resposta ao Termo de Intimação nº 2 e coincidem com os valores de Preços Praticados recalculados e apresentados pela fiscalização em 19/08/2016, na grande maioria dos casos, com poucas diferenças.

As diferenças encontradas entre o cálculo de Preço Praticado da fiscalizada e o efetuado pela fiscalização se deram, conforme casos abaixo, em virtude da fiscalizada utilizar em seu cálculo a quantidade importada em valor total diferente do constante das DIs, conforme dados extraídos do Siscomex e presentes no Anexo ao Termo de Intimação nº 2:

1) No produto 00240984 o valor de quantidade importada utilizada no cálculo de preço praticado pela fiscalizada na planilha Memória Preço Praticado apresentada em resposta ao Termo de Constatação é 400. Entretanto, o correto é 200.000 conforme dados de importação extraídos do anexo ao termo de Intimação n.º 02, o qual foi preenchido com o código de produto e conferido pela fiscalizada, conforme tabela abaixo:

2) No produto 00277312 o valor de quantidade importada utilizada no cálculo de preço praticado pela fiscalizada na planilha Memória Preço Praticado apresentada em resposta ao Termo de Constatação é 1.076,00. Entretanto, o correto é 21.520,00 conforme dados de importação extraídos do Anexo ao termo de Intimação n.º 02, o qual foi preenchido com o código de produto e conferido pela fiscalizada, conforme tabela abaixo:

3) O mesmo problema ocorre com o produto 00292426, onde valor de quantidade importada utilizada no cálculo de preço praticado pela fiscalizada na planilha Memória Preço Praticado apresentada em resposta ao Termo de Constatação é 2.054.934,57. Entretanto, o correto é 932.103,76 conforme dados de importação extraídos do Anexo ao termo de Intimação n.º 02.

4) O mesmo problema ocorre com o produto 00336854, onde valor de quantidade importada utilizada no cálculo de preço praticado pela fiscalizada na planilha Memória Preço Praticado apresentada em resposta ao Termo de Constatação é 1.536. Entretanto, o correto é 9.216,00 conforme dados de importação extraídos do Anexo ao termo de Intimação n.º 02.

5) O mesmo problema ocorre com o produto 00347721, onde valor de quantidade importada utilizada no cálculo de preço praticado pela fiscalizada na planilha Memória Preço Praticado apresentada em resposta ao Termo de Constatação é 4.320,00. Entretanto, o correto é 9.072,00 conforme dados de importação extraídos do Anexo ao termo de Intimação n.º 02.

6) O mesmo problema ocorre com o produto 00360884, onde valor de quantidade importada utilizada no cálculo de preço praticado pela fiscalizada na planilha Memória Preço Praticado apresentada em resposta ao Termo de Constatação é 23.739,00. Entretanto, o correto é 94.956,00 conforme dados de importação extraídos do Anexo ao termo de Intimação n.º 02.

Assim, tendo em vista que as diferenças existentes entre os cálculos de Preço Praticado efetuados pela fiscalizada e pela fiscalização foram devidamente explicadas acima, restando claro que houve erro por parte da fiscalizada, em alguns produtos já mencionados, utilizamos nos cálculos do valor autuado, nossa planilha de cálculo de preço Praticado, presente no ANEXO 01 – DEMONSTRATIVO DOS CÁLCULOS DOS PREÇOS PRATICADOS.

#### B. Apuração dos Preços Parâmetros PRL com margem de 60%

Para a apuração do método PRL com margem de 60%, as informações da relação insumo/produto, quantidade vendida do bem produzido e valor líquido das vendas foram extraídas da planilha Memória Preço Parâmetro PRL 60, apresentada na Intimação 2.

Da análise das Memórias de Cálculo apresentadas, constatamos que a apuração do Preço Parâmetro realizada pela FISCALIZADA não seguiu o disposto no parágrafo 11 do artigo 12 da Instrução Normativa SRF 243, de 2002, como segue:

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:

(...)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." (grifo nosso)

Cientificada dos erros nos cálculos de PRL, através do Termo de Constatação, a fiscalizada apresentou novas memórias de cálculo de preço parâmetro de PRL 60, desta vez em conformidade com a Instrução Normativa SRF 243, de 2002. Tais novos cálculos, refeitos conforme as regras da referida IN, apresentam um preço parâmetro igual ao calculado pela fiscalização na grande maioria dos produtos, com leve diferença em poucos. Assim, para os cálculos dos valores autuados foram utilizados os preços parâmetros constantes do ANEXO 2 - Demonstrativo dos cálculos dos preços parâmetros pelo PRL 60.

#### C. Apuração dos Preços Parâmetros PRL com margem de 20%

Inicialmente a fiscalizada apresentou a planilha "Memória Cálculo Parâmetro PRL 20" na Intimação nº 2, trazendo os cálculos de PRL 20 efetuados na DIPJ 2012. A partir dela, constatamos que os cálculos de preço parâmetro no método PRL 20 estavam em desacordo com a IN SRF 243/2002, não tendo sido computados os valores de descontos (deduções) para se chegar ao preço líquido de venda, constante do art. 12 da referida IN. Após ser intimada sobre o citado erro, através do Termo de Constatação, a fiscalizada apresentou nova planilha de cálculo com novos valores de Preço Parâmetro, agora, calculados conforme a IN SRF 243/2002 e iguais aos cálculos

da fiscalização. Os valores de preço parâmetro utilizados para os novos ajustes, objeto do auto de infração, estão no ANEXO 3 – Demonstrativo dos cálculos dos preços parâmetro pelo PRL 20.

D. Apuração dos Preços Parâmetros PRL com margem de 20% e 60%

A FISCALIZADA utilizou o método PRL com margens de 20% e 60% simultaneamente para um único produto, o 104675, COMBINE 500 SC Herbicida. Nas informações inicialmente prestadas na Intimação n.º 02, a fiscalizada utilizou somente o PRL 60 para esse produto, não informando que houve também a revenda do produto importado, e portanto, estando sujeito ao cálculo misto.

Em resposta ao Termo de Constatação apresentou os dados de revenda desse produto, e calculou o preço parâmetro médio, conforme planilha “Cálculo Importações”. Devemos apurar um único Preço Parâmetro Médio ponderado em função das quantidades utilizadas na produção e na revenda. As memórias de cálculo contendo a apuração do Preço Parâmetro relativamente ao método PRL contendo as duas margens concomitantes estão no ANEXO 4 - Demonstrativo dos cálculos do preço parâmetro ponderado PRL 60 x PRL 20.

D. Ajustes a serem efetuados relativos ao Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

Os Ajustes de Preços de Transferência dos itens selecionados, relativos ao método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL), estão discriminados no ANEXO 5 – Demonstrativo dos cálculos dos ajustes, deste Termo. No citado Anexo, relacionamos todos os ajustes apurados pela Fiscalização e os cotejamos com os extraídos das memórias de cálculo apresentadas.

Reproduzimos a seguir a apuração dos ajustes de Preço de Transferência dos produtos que utilizamos como exemplo nas seções anteriores:

1. Quantidade Consumida é informação fornecida pela FISCALIZADA nas memórias de cálculo de cada produto (arquivo individual). É a quantidade passível de ajuste, ou seja, o estoque inicial acrescido da quantidade total importada subtraída da quantidade que restou no estoque final.

2. Diferença Praticado-Parâmetro é a diferença entre o Preço Praticado Médio Unitário e o Preço Parâmetro Médio Unitário.

3. Mg Divergência 5% - (art. 38 da IN SRF 243/2002) que dispõe sobre a aceitação de uma divergência de até 5% entre o preço parâmetro e o preço praticado.

4. Ajuste Total seria o produto da Quantidade Consumida e Diferença Praticado-Parâmetro quando o Preço Praticado Unitário for maior que o Preço Parâmetro Unitário, considerando a margem de divergência de 5%. Buscando alcançar no modelo construído a forma mais justa, razoável e próxima dos fatos, recorreremos às informações prestadas pelo próprio contribuinte, como já explicado em cada caso.

Com a apuração dos ajustes mencionados de PRL e CPL, chegamos ao valor total tributável de R\$ 106.710.142,48, que deverá ser acrescentado ao Lucro Líquido do Exercício.

Consolidamos no quadro abaixo os ajustes referentes ao Método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL) e CPL.

Conforme o determinado no art. 5º da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002, verificado que se o preço praticado na aquisição, for superior àquele utilizado como parâmetro, e, respeitada a margem de divergência de 5%, o valor resultante do excesso

de custo, decorrente da diferença entre os preços comparados, é considerado não dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

## 2. Da impugnação

### 2.1 Preliminarmente – Equívoco fiscal na Quantidade Importada de Seis Produtos

Relata a impugnante que a autoridade fiscal incorreu em erro no cálculo do preço praticado, e assim, nos ajustes realizados em relação aos seguintes produtos: 00240984, 00277312, 00292426, 00336854, 00347721, 00360884. Tal erro ocorreu em virtude de divergência nas quantidades negociadas, pois essas não estavam na mesma unidade de medida, ou seja, ao concluir que as quantidades negociadas estavam na mesma unidade de medida, o que não ocorreu, acabou por distorcer as efetivas quantidades de produtos importadas.

Destaca a impugnante que a despeito das incorreções na quantidades importadas, o equívoco da fiscalização não gerou, para todos os produtos, ajustes nos cálculos realizados, pois houveram situações em que a fiscalização reduziu drasticamente o preço praticado.

1. Produto 00240984 – A fiscalização considerou que a quantidade importada pela impugnante foi de 200.000, tendo sido informado a quantidade de 400 no Termo de Constatação. Sobre essa divergência, informa a impugnante que no Termo de Constatação declarou ter importado a 400 Bags do produto, o que equivale a 200.000 kilos (cada Bag representa 500kg). Todavia, ao realizar o cálculo do preço praticado, a fiscalização desconsiderou a unidade de medida utilizada pela impugnante, utilizando a unidade de medida KG, obtendo preço praticado infinitamente menor que o calculado pela Impugnante. Observa que nesse produto em específico, o equívoco da Fiscalização não gerou qualquer ajuste no cálculo realizado pela Impugnante, vez que o preço praticado foi drasticamente reduzido.

2. Produto 00277312 - A fiscalização considerou que a quantidade importada pela impugnante foi de 21.520, tendo sido informado a quantidade de 1.076 no Termo de Constatação. Sobre essa divergência, informa a impugnante que no Termo de Constatação declarou ter importado a 1.076 Cases do produto, o que equivale a 200.000 litros (cada Case representa 20 litros). Todavia, ao realizar o cálculo do preço praticado, a fiscalização desconsiderou a unidade de medida utilizada pela impugnante, utilizando a unidade de medida litros, obtendo preço praticado infinitamente menor que o calculado pela Impugnante. Observa que nesse produto em específico, demonstrado sua boa-fé, o erro no cálculo das quantidades fez com que a Fiscalização eliminasse o ajuste de Preço de Transferência realizado originalmente pela Impugnante, ou seja, ela vinha apurando um ajuste de R\$ 190.463,48 ao adotar o preço praticado de R\$ 170,10 e a Fiscalização ao determinar que o preço praticado deveria ser de R\$ 31,83, acabou por reduzir a “zero” tal ajuste.

3. Produto 00292426 - A fiscalização considerou que a quantidade importada pela impugnante foi de 932.103,76, tendo sido informado a quantidade de 2.054.934,57 no Termo de Constatação. Sobre essa divergência, informa a impugnante que no Termo de Constatação declarou ter importado 2.054.934,57 LVs do produto, o que equivale a 932.103,76 Kilo Ativo (cada LV representa 2,20462 KA). Todavia, ao realizar o cálculo do preço praticado, a fiscalização desconsiderou a unidade de medida utilizada pela impugnante, utilizando a unidade de medida KA, obtendo preço praticado diferente do calculado pela Impugnante. Observa que nesse produto o erro no cálculo das quantidades fez com que a Fiscalização aumentasse o ajuste de Preço de Transferência realizado originalmente pela Impugnante, vale dizer, a Impugnante

vinha apurando ajuste de R\$ 883.223,72, e a Fiscalização acabou por aumentar injustificadamente o ajuste de Preço de Transferência para R\$ 1.677.986,44.

4. Produto 00336854 - A fiscalização considerou que a quantidade importada pela impugnante foi de 9.216, tendo sido informado a quantidade de 1.536 no Termo de Constatação. Sobre essa divergência, informa a impugnante que no Termo de Constatação declarou ter importado a 1.536 CS do produto, o que equivale a 9.216 litros (cada CS representa 6 litros). Todavia, ao realizar o cálculo do preço praticado, a fiscalização desconsiderou a unidade de medida utilizada pela impugnante, utilizando a unidade de medida litros, obtendo preço praticado menor que o calculado pela Impugnante. Observa que nesse produto em específico, o equívoco da Fiscalização não gerou qualquer ajuste no cálculo realizado pela Impugnante, vez que o preço praticado foi drasticamente reduzido.

5. Produto 00347721 - A fiscalização considerou que a quantidade importada pela impugnante foi de 9.072, tendo sido informado a quantidade de 4.320 no Termo de Constatação. Sobre essa divergência, informa a impugnante que no Termo de Constatação declarou ter importado a 4.320 CS do produto, o que equivale a 9.072 KGs (cada CS representa 2,10 kilos). Todavia, ao realizar o cálculo do preço praticado, a fiscalização desconsiderou a unidade de medida utilizada pela impugnante, utilizando a unidade de medida KG, obtendo preço praticado menor que o calculado pela Impugnante. Observa que nesse produto em específico, o equívoco da Fiscalização não gerou qualquer ajuste no cálculo realizado pela Impugnante, vez que o preço praticado foi drasticamente reduzido.

6. Produto 00360884 - A fiscalização considerou que a quantidade importada pela impugnante foi de 94.956, tendo sido informado a quantidade de 23.739 no Termo de Constatação. Sobre essa divergência, informa a impugnante que no Termo de Constatação declarou ter importado a 94.956 CS do produto, o que equivale a 23.739 litros (cada CS representa 4 litros). Todavia, ao realizar o cálculo do preço praticado, a fiscalização desconsiderou a unidade de medida utilizada pela impugnante, utilizando a unidade de medida litros, obtendo preço praticado menor que o calculado pela Impugnante. Observa que nesse produto em específico, o equívoco da Fiscalização não gerou qualquer ajuste no cálculo realizado pela Impugnante, vez que o preço praticado foi drasticamente reduzido.

## 2.2 Da ilegalidade do Método PRL adotado pela Fiscalização (IN RFB 243/02)

Verifica a impugnante que a motivação da Fiscalização para a lavratura dos Autos de Infração reside na ausência de atendimento dos ditames previstos na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 para a apuração do preço praticado médio dos produtos. Entretanto, entende que a acusação fiscal não pode prevalecer, uma vez que a citada Instrução Normativa SRF nº 243/2002 é ilegal, pois ao invés de regulamentar o disposto na Lei nº 9.430/96, acabou por inová-la.

Defende que a Instrução Normativa, por ser ato normativo infralegal, deve se ater unicamente à regulamentação de dispositivos legais, dispondo sobre aspectos formais, procedimentais ou esclarecendo seu conteúdo, o que não ocorreu em relação à regulamentação do método PRL 60 com o advento da IN SRF nº 243/2002.

Destaca que o art. 18 da Lei 9.430/96 optou por instituir uma fórmula de cálculo, e não simplesmente firmar conceitos a serem explicitados pelo Fisco.

Argumenta que é a própria lei a determinar que seja obtida a média aritmética dos preços dos bens, para que, posteriormente, seja feita a subtração dos descontos

incondicionais, dos impostos incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas, para, então, se subtrair a margem de lucro de 60%.

Assim, em face da redação legal, portanto, não há dúvidas de que o intuito do legislador foi justamente o de determinar com precisão não só os valores a serem considerados, mas também as operações a serem realizadas para se estabelecer o respectivo preço parâmetro.

Portanto, a Instrução Normativa não poderia alterar as disposições previstas em Lei, alterando a metodologia de cálculo com obtenção de resultado numérico diverso.

Demonstra a impugnant que adotando as duas fórmulas de cálculo do preço parâmetro pelo PRL, aquela imposta pela Lei 9.430/96 e a veiculada pela IN SRF 243/2002, o resultado seria diverso:

| Descrição   | Lei 9430/96   | IN SRF 243/02   |
|---|---------------|-----------------|
| <b>Custo de aquisição de pessoa vinculada</b>         |               |                 |
| 1 MP importada de vinculada                           | 2.000,00      | 2.000,00        |
| 2 Quantidade  | 1             | 1               |
| 3 Média ponderada das aquisições                      | 2.000,00      | 2.000,00        |
| <b>Composição do custo do produto vendido</b>         |               |                 |
| 4 MP importada de vinculada                           | 2.000,00      | 2.000,00        |
| 5 MP importada de terceiros                           | 350,00        | 350,00          |
| 6 MP nacional   | 150,00        | 150,00          |
| 7 Outros custos (mão-de-obra, deprec., etc.)          | 300,00        | 300,00          |
| 8 Total do custo produção (4+5+6+7)                   | 2.800,00      | 2.800,00        |
| <b>Apuração do valor agregado no país</b>             |               |                 |
| 8 Total do custo produção (4+5+6+7)                   | 2.800,00      | 2.800,00        |
| 4 MP importada de vinculada                           | 2.000,00      | 2.000,00        |
| 9 Valor agregado no país (8-4)                        | 800,00        |                 |
| 10 Percentual participação MP imp / custo total (4/8) |               | 71,43%          |
| <b>Apuração do preço parâmetro - PRL60%</b>           |               |                 |
| 11 Quantidade vendida                                 | 1             | 1               |
| 12 Preço de venda                                     | 3.000,00      | 3.000,00        |
| 13 Impostos (ICMS/PIS/COFINS)                         | 817,50        | 817,50          |
| 14 Comissões - ex. 4%                                 | 100,00        | 100,00          |
| 9 Valor agregado no país (8-4)                        | 800,00        |                 |
| 15 Base de cálculo margem de 60% (12-13-14-9)         | 1.282,50      |                 |
| 16 Base de cálculo margem de 60% (12-13-14) x 10      |               | 1.487,50        |
| 17 Margem de Lucro 60%                                | 769,50        | 892,50          |
| 18 Preço parâmetro unitário                           | (*) 1.313,00  | (**) 595,00     |
| 3 Preço praticado                                     | 2.000,00      | 2.000,00        |
| 19 <b>Ajuste (3-18)</b>                               | <b>687,00</b> | <b>1.405,00</b> |
| (*) 12-13-14-17                                       |               |                 |
| (**) 16-17  |               |                 |

Destaca a impugnant que o CARF tem proferido decisões reconhecendo que os atos administrativos devem se adequar ao ordenamento jurídico em vigor.

2.3 Da ilegalidade da inclusão dos valores das operações na modalidade CIF no cálculo do Preço Parâmetro

Alega a impugnant que o cálculo do Preço Parâmetro obtido pela Fiscalização pelo método PRL levou em consideração, equivocadamente, o valor das operações na modalidade CIF, ou seja, incluindo no montante da operação os custos relativos ao frete, seguro e impostos.

Destaca que os preços na modalidade CIF não servem de comparação para fins de controle de preços de transferência, uma vez que são contaminados com custos que não são contratados com terceiros vinculados e assim não se prestariam a transferir lucro entre estabelecimentos de mesmo grupo econômico.

Sobre o tema, junta jurisprudência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em que se decidiu que os valores de frete, de seguros, cujo ônus seja do importador, e de tributos, não integrarão o cálculo do preço parâmetro quando devidos a pessoa não vinculada ao importador.

Por fim, junta planilha com o cálculo dos ajustes não considerando os valores CIF e sim os FOB.

2.4 Da prejudicialidade do Processo Administrativo n.º 10314.721457/2014-85 em relação ao presente feito, em face da glosa da compensação de prejuízo fiscal de base negativa da CSLL

Informa a impugnante que a fiscalização considerou indevida a compensação de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL por ela realizada, sob a alegação de saldo insuficiente nos montantes de R\$ 4.929.803,67 e R\$ 4.989.045,10 respectivamente. Destaca que tal procedimento decorre claramente de desconhecimento pela fiscalização da existência de Processo Administrativo ainda em curso discutindo referido prejuízo fiscal / base negativa (processo administrativo n.º 10314.721457/2014-85).

Tal procedimento encontra-se com exigibilidade suspensa, com pendência de decisão no CARF.

Assim, defende a impugnante que as conclusões extraídas do Processo n.º 10314.721457/2014-85 são aptas a repercutir no presente feito, e por conseguinte, pleiteia o sobrestamento do presente processo até a decisão final nos autos daquele processo.

#### 2.5 Do pedido

“Diante de todo o exposto, requer sejam acolhidos os argumentos expostos na presente Impugnação para que sejam cancelados os presentes Autos de Infração.

Caso assim não se entenda, o que só se admite ad argumentandum tantum, requer seja reconhecido o cálculo do preço parâmetro excluindo-se os custos CIF, bem como seja reconhecida a prejudicialidade do processo n.º 10314.721457/2014-85 em relação ao presente feito no que tange ao prejuízo fiscal / base negativa ainda pendente de julgamento na esfera administrativa.”

#### 3. Da diligência

Em 16/08/2017 está 1ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo entendeu pertinente a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade lançadora verificasse possíveis divergências em relação às unidades de medida utilizadas no cálculo do preço praticado dos produtos 00240984, 00277312, 00292426, 00336854, 00347721, 00360884 e, caso houvesse de fato a divergência apontada pela impugnante, nova apuração dos preços de transferência e respectivos ajustes.

#### 4. Do resultado da diligência

Em relatório conclusivo da diligência (fls. 665/667) a autoridade fiscal assim concluiu:

Diante dessas informações, concluímos que houve, de fato, a divergência apontada pela impugnante entre as quantidades utilizadas pelo contribuinte no seu cálculo do preço praticado e as obtidas pela fiscalização no sistema Siscomex (o qual foi preenchido de forma diversa do controle interno da empresa), ocasionando a utilização, pela fiscalização, de diferentes unidades de medida de tais produtos nos cálculos de preços praticados e preços parâmetro. Tais divergências se referem basicamente à unidade de medida utilizada. Assim, a fim de uniformizar os cálculos de Preço Parâmetro, Preço Praticado e os consequentes Ajustes de Preço de Transferência obtidos pela diferença entre os dois preços, efetuamos novamente os cálculos de Preço Praticado, utilizando os valores referentes às unidades de medida apresentados pelo contribuinte.

Como consequência, foram refeitas as outras tabelas de cálculo dos ajustes, que seguem como anexos ao presente relatório, tendo sido obtido um novo valor de ajuste total.

Cumprir informar, por fim, que o ajuste calculado originalmente por esta fiscalização, para a totalidade dos produtos sujeitos ao controle de preços de transferência, foi de R\$106.710.142,48. O novo valor de ajuste total, com as alterações de unidades de medidas dos 6 produtos em questão, passa a ser R\$ 105.222.625,34, conforme planilhas em anexo.

Desse valor, no entanto deve-se deduzir o montante já oferecido pelo contribuinte à tributação e declarado na DIPJ/2011, que é R\$ 10.264.312,25, perfazendo o valor tributável de R\$ 94.958.313,09, em vez dos R\$ 96.445.830,23 originalmente lançados.

No demonstrativo abaixo, segue o novo valor total do ajuste a ser efetuado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, decorrentes da aplicação dos Métodos de Preços de Transferência, relativamente ao ano-calendário 2011:

| DESCRIÇÃO                              | VALOR               |
|--|---------------------|
| Ajustes PRL e CPL (IN SRF 243/2002)    | R\$ 105.222.625,34  |
| (-) Ajustes declarados na DIPJ/2011    | - R\$ 10.264.312,25 |
| = Valor Total do Ajuste a ser efetuado | R\$ 94.958.313,09   |

#### 5. Da resposta ao relatório conclusivo de diligência

Em 19/03/2018 o contribuinte foi cientificado do Relatório Conclusivo de Diligência, apresentando em 11/04/2018 petição contendo suas considerações em relação a tal relatório. As alegações são a seguir resumidas.

Em relação aos novos cálculos efetuados pela fiscalização a impugnante assim se pronuncia:

Pois bem. Em que pese a d. autoridade fiscal tenha feito seus cálculos, é mister destacar que o novo valor apresentado ainda está errado, o que atesta mais uma vez a fragilidade do próprio lançamento.

*Com efeito, ao corrigir a unidade de medida em relação ao produto 00292426, a fiscalização chegou ao preço praticado de 1,77, como se nota da planilha de fls. 668, abaixo reproduzida:*

(...)

*Entretanto, ao apurar o preço parâmetro desse mesmo produto, a autoridade se valeu do valor de 3,13 (ao invés do correto de 1,77), como se verifica da planilha de fls. 671 também a seguir reproduzida:*

(...)

*Por óbvio, o equívoco acima apontado resultou em distorção do preço parâmetro e, por conseguinte, no cálculo do novo ajuste apresentado pela fiscalização.*

*Ou seja, além do reconhecimento pela própria autoridade lançadora de que o cálculo do montante devido apurado no auto de infração estava errado, é de fácil*

*verificação pelas planilhas de fls. 668 e 671 que ele permanece errado mesmo após a diligência.*

Diante tal erro de cálculo, a impugnante pleiteia a nulidade do auto de infração em decorrência de vício material, por atingir o lançamento em sua própria essência (cálculo do montante devido). Aduz, ainda, que tal erro na determinação da matéria tributável e no cálculo do montante devido teria importado em nulidade do lançamento por ferir seu direito à ampla defesa.

Por fim, aduz que em que pese a alegação de prejudicialidade do processo administrativo 10314.721457/2014-85 em relação ao presente feito, em face da glosa da compensação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL não tenha sido objeto da diligência, importa noticiar nos presentes autos que a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF negou provimento ao recurso de ofício interposto pela DRJ naqueles autos, conforme acórdão n.º 1402-002.395. Cientificada desta decisão, a PGFN não interpôs recurso e os autos foram remetidos ao arquivo. Assim, não se procede a glosa do prejuízo fiscal e base negativa realizada pela fiscalização.

#### 6. Da re-ratificação do relatório da diligência

Diante a resposta apresentada pela impugnante quanto ao resultado da diligência, a autoridade lançadora procedeu a re-ratificação do relatório conclusivo da diligência, passando a assim dispor:

Efetuadas as análises necessárias, passamos ao relato e conclusões:

Em sua impugnação, às páginas 356 a 403 do processo, o contribuinte afirma haver erro de cálculo, por parte da fiscalização, no preço praticado de seis produtos, cujos códigos são 00240984, 00277312, 00292426, 00336854, 00347721, 00360884. Analisaremos cada um deles:

a) 00240984: a fiscalização utilizou, no cálculo de preço praticado, a unidade de medida apresentada no SISCOMEX (KG): 200.000kg e o contribuinte utilizou outra unidade de medida: 400 BAGs para a formação do preço praticado (BAG: capacidade de 500 kg em cada BAG).

b) 00277312: a fiscalização utilizou, no cálculo de preço praticado, a unidade de medida apresentada no SISCOMEX (Litro): 21.520 litros e o contribuinte utilizou outra unidade de medida: 1.076 CS para a formação do preço praticado (CS = case: com capacidade de 20 litros cada case).

c) 00292426: a fiscalização utilizou, no cálculo de preço praticado, a unidade de medida apresentada no SISCOMEX (KA=Kilo Ativo): 932.103,76 KA e o contribuinte utilizou outra unidade de medida: 2.054.934,57 LV para a formação do preço praticado (cada LV representa 2,20462 KA).

d) 00336854: a fiscalização utilizou, no cálculo de preço praticado, a unidade de medida apresentada no SISCOMEX (Litro): 9.216 Litros e o contribuinte utilizou outra unidade de medida: 1.536 CS (Case) para a formação do preço praticado (CS com capacidade de 6 litros cada Case).

e) 00347721: a fiscalização utilizou, no cálculo de preço praticado, a unidade de medida apresentada no SISCOMEX (Kilo): 9.072 KG e o contribuinte utilizou outra unidade de medida: 4.320 CS (Case) para a formação do preço praticado (CS com capacidade de 2,10 KG cada Case).

f) 00360884: a fiscalização utilizou, no cálculo de preço praticado, a unidade de medida apresentada no SISCOMEX (Litro): 94.956 Litros e o contribuinte utilizou

outra unidade de medida: 23.739 CS (Case) para a formação do preço praticado (CS com capacidade de 4 litros cada Case).

Diante dessas informações, concluímos que houve, de fato, a divergência apontada pela impugnante entre as quantidades utilizadas pelo contribuinte no seu cálculo do preço praticado e as obtidas pela fiscalização no sistema Siscomex (o qual foi preenchido de forma diversa do controle interno da empresa), ocasionando a utilização, pela fiscalização, de diferentes unidades de medida de tais produtos nos cálculos de preços praticados e preços parâmetro. Tais divergências se referem basicamente à unidade de medida utilizada. Assim, a fim de uniformizar os cálculos de Preço Parâmetro, Preço Praticado e os consequentes Ajustes de Preço de Transferência obtidos pela diferença entre os dois preços, efetuamos novamente os cálculos de Preço Praticado, utilizando os valores referentes às unidades de medida apresentados pelo contribuinte.

Como consequência do que foi solicitado pela DRJ em função das alegações do contribuinte, foram recalculados, para os 6 produtos acima, os valores de “preço praticado”, utilizando as unidades de medida apresentadas pelo contribuinte, e foram refeitas as outras tabelas de cálculo dos ajustes. Assim concorda a fiscalizada ao dizer:

“Com efeito, ao corrigir a unidade de medida em relação ao produto 00292426, a fiscalização chegou ao preço praticado de 1,77, como se nota da planilha de fls. 668...”

Ocorre que, dos 6 produtos apontados para correção das unidades de medida, somente um, de código 00292426, é ajustado pelo método PRL60. E dentro da estrutura de cálculo de preço parâmetro de PRL60, há necessidade da utilização do valor de “preço praticado”, como se observa na coluna H do Anexo 2D-R, anexo ao presente relatório.

Referente a este valor, a fiscalizada apontou um erro de fato:

“Entretanto, ao apurar o preço parâmetro desse mesmo produto, a autoridade se valeu do valor de 3,13 (ao invés do correto de 1,77), como se verifica da planilha de fls. 67”

Assim, a fiscalização irá, agora, retificar o valor de ajuste desse produto. Vale dizer que o resultado de ajuste de preço de transferência apontado no Relatório Fiscal de Diligência, inicialmente, para este produto 292426 foi ZERO.

(...)

Diante disso, a fiscalização ratifica os valores apurados no Relatório Conclusivo de Diligência para os produtos 00240984, 00277312, 00336854, 00347721 e 00360884 e passa, adiante a retificar os valores para o produto acima, 00292426.

O novo cálculo de preço parâmetro no método PRL 60 para esse produto 292426 resultou em 1,03, conforme planilha “Anexo 2D-R”, em anexo. Com esse valor corrigido de preço parâmetro, foi alterada a planilha de ajustes somente para este produto, resultando, agora, no novo valor de ajuste de R\$ 952.624,49.

(...)

Cumpramos, por fim, que o ajuste calculado originalmente por esta fiscalização, para a totalidade dos produtos sujeitos ao controle de preços de transferência, foi de R\$106.710.142,48. O novo valor de ajuste total, com a re-ratificação efetuada, passa a ser R\$ 106.175.249,83, conforme planilhas em anexo.

Desse valor, no entanto deve-se deduzir o montante já oferecido pelo contribuinte à tributação e declarado na DIPJ/2011, que é R\$ 10.264.312,25,

perfazendo o valor tributável de R\$ 95.910.937,58, em vez dos R\$ 96.445.830,23 originalmente lançados.

No demonstrativo abaixo, segue o novo valor total do ajuste a ser efetuado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, decorrentes da aplicação dos Métodos de Preços de Transferência, relativamente ao ano-calendário 2011:

| DESCRIÇÃO                              | VALOR               |
|--|---------------------|
| Ajustes PRL e CPL (IN SRF 243/2002)    | R\$ 106.175.249,83  |
| (-) Ajustes declarados na DIPJ/2011    | - R\$ 10.264.312,25 |
| = Valor Total do Ajuste a ser efetuado | R\$ 95.910.937,58   |

#### 7. Da resposta ao relatório conclusivo de re-ratificação de diligência

Em 13/04/2018 o contribuinte foi cientificado do relatório conclusivo de re-ratificação de diligência, apresentando sua resposta em 08/05/2018 reiterando todos os argumentos expostos em peça impugnatória bem como em manifestação acerca do relatório conclusivo de diligência, requerendo a nulidade do lançamento em face do erro na quantificação da matéria tributável a teor do disposto no art. 142 do CTN, e a consequente extinção do crédito tributário.

Quando do julgamento na DRJ a decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ERROS NAS UNIDADES IMPORTADAS DO PRODUTO. COMPROVAÇÃO. EXONERAÇÃO PARCIAL.

Tendo o contribuinte comprovado que a autoridade lançadora incorreu em erro no cálculo do preço praticado em decorrência de divergências na unidade de medida dos produtos importados, deve-se proceder a novo cálculo do ajuste com os valores corretos.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IN/SRF Nº 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores, sendo que a metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido e, assim, 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.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430/1996. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. INCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes e, assim, pelo método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

GLOSA DE PREJUÍZO FISCAL. RE-ESTABELECIMENTO DO PREJUÍZO EM DECORRÊNCIA DE ACÓRDÃO DEFINITIVO DO CARF.

Não deve ser glosada a compensação de prejuízo fiscal realizada pelo contribuinte em virtude de inexistência de saldo disponível quando em decorrência de acórdão definitivo do CARF o prejuízo fiscal detido foi re-estabelecido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO CALCADO NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A impugnação foi julgada procedente em parte, tendo sido exonerado os seguintes valores:

|                         | Exigido          |                                | Mantido          |                                | Excluído         |                                |
|-------------------------|------------------|--------------------------------|------------------|--------------------------------|------------------|--------------------------------|
|                         | Principal<br>(1) | Multa de ofício<br>(2)=(1)*75% | Principal<br>(1) | Multa de ofício<br>(2)=(1)*75% | Principal<br>(1) | Multa de ofício<br>(2)=(1)*75% |
| <b>IRPJ e adicional</b> | 25.343.908,47    | 19.007.931,35                  | 23.977.734,40    | 17.983.300,80                  | 1.366.174,07     | 1.024.630,55                   |
| <b>CSLL</b>             | 9.129.138,78     | 6.846.854,08                   | 8.631.984,38     | 6.473.988,29                   | 497.154,40       | 372.865,80                     |

Inconformada com a decisão primeva, interpôs a Contribuinte o competente recurso voluntário alegando em síntese:

- 01) Nulidade do Auto de Infração por vício material;
- 02) Ilegalidade da IN243/02;
- 03) Da ilegalidade da inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação no cálculo dos preços praticados segundo o método PRL.

Por fim, foi alegado em memorial e da tribuna, a nulidade da autuação, pois foram utilizados os dados das quantidades iniciais e valores iniciais de estoque de matéria-prima, sendo que o correto deveria ser não o estoque, mas sim as mercadorias importadas no ano fiscalizado, ou seja, as mercadorias importadas no ano de 2011.

Este é o relatório do essencial.

## Voto

Conselheira Letícia Domingues Costa Braga, Relatora.

O recurso é tempestivo e dele conheço.

## **I - Recurso de Ofício**

O recurso de ofício a esse Conselho refere-se ao decote no ajuste da autuação, tendo em vista que quando da autuação a autoridade fiscal utilizou medidas indevidas para determinados produtos.

Realizada a impugnação, a DRJ, verificando que a autoridade lançadora poderia ter cometido tal impropriedade, baixou o feito em diligência para que a quantidade de produtos fosse adequada, conforme explicações plausíveis da contribuinte.

Quando da diligência, verificou-se a impropriedade dos cálculos da fiscalização, sendo estes retificados, ocasionando a redução da autuação.

Nesse sentido, tendo em vista que a parte desonerada corresponde à diligência realizada pela primeira instância, não é possível discordar de suas conclusões.

Assim, pelo acima exposto, nego provimento ao recurso de ofício quanto a tal decote.

Ademais, existe ainda na decisão recorrida uma questão referente à possibilidade de compensação desse auto com a base negativa de CSLL de períodos anteriores, tendo em vista a finalização de processo administrativo da contribuinte que foi favorável a essa.

Entretanto, tendo em vista que não há valor decotado da totalidade da autuação, essa parcela não está sujeita a recurso de ofício.

Por essa razão, não há recurso de ofício a ser analisado sobre esse ponto.

## **II - Nulidade do auto de infração por vício material**

Suscita a recorrente nulidade da infração por vício material.

Entretanto, esta questão foi devidamente enfrentada em sede de julgamento pela DRJ de modo que não há reparos a realizar e adoto-a como razões de decidir:

Preliminarmente, alega a impugnante a nulidade do auto de infração por erro na determinação da matéria tributável e consequente erro no cálculo do montante devido, vez que a autoridade fiscal teria utilizado unidade de medida diversa no cálculo do preço praticando, resultando em divergência nos ajustes a título de preço de transferência.

Segue abaixo as razões da DRJ com as quais coaduno *in totum*:

Inicialmente, cumpre destacar que as nulidades no procedimento administrativo fiscal estão reguladas pelo art. 59 do Decreto 70.235/72 (PAF):

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Portanto, para que seja nulo o auto de infração, este necessariamente deve ter sido lavrado em desacordo aos incisos I e II acima transcritos, ou seja, auto de infração lavrado por autoridade incompetente, ou com preterição do direito de defesa da impugnante.

Resta claro que o auto de infração não foi lavrado por servidor incompetente, não tendo sido sequer ventilada tal possibilidade pela impugnante.

Em relação a nulidade por preterição do direito de ampla defesa, valorosa lição nos traz Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López<sup>1</sup>. Para os autores, a nulidade por cerceamento do direito de defesa demanda que reste comprovado que a omissão de requisitos essenciais ao ato, de fato, acarretaram prejuízo à defesa da impugnante, ainda nesse sentido:

“(…) o artigo 60 do Decreto n.º 70.235/72 prevê a necessidade da prova de prejuízo no caso de vícios que não alcancem formalidades essenciais. Assim, por exemplo, a falta de indicação de capitulação legal do lançamento pode prejudicar a defesa do contribuinte, mas, se ele, em sua impugnação, demonstra saber, perfeitamente, os fundamentos jurídicos de sua acusação, não é o caso de nulidade. Tal imperfeição no ato do lançamento não necessariamente leva ao pronunciamento da nulidade pelo julgador.”

Nota-se que, para os ilustres doutrinadores, a nulidade por preterição do direito de defesa demanda que a impugnante comprove concretamente os prejuízos que o vício acarretou em sua defesa.

No presente caso, as alegações de nulidade suscitadas vieram desprovidas de comprovação de qualquer prejuízo a sua ampla defesa.

Vejamos.

O fato da autoridade fiscal ter utilizado unidade de medida diversa da efetivamente utilizada na importação dos produtos não acarretou qualquer prejuízo à defesa da impugnante, pois em sua peça defensiva trouxe todos os elementos necessários para comprovar as quantidades importadas e as respectivas unidades de medida utilizadas.

Ademais, como se nota do relatório conclusivo de re-ratificação de diligência, a própria autoridade fiscal reconheceu a incorreção das quantidades importadas, procedendo, inclusive ao recálculo dos ajustes a título de preço de transferência

Assim, as questões trazidas ao debate pela impugnante, no meu entendimento, não acarretam em nulidade do lançamento e serão tratadas nos tópicos seguintes em que serão analisados o mérito das alegações.

Pelo acima exposto, nego provimento à preliminar de nulidade arguida.

### III - Mérito

O Preço de Transferência, em síntese, é o valor definido para registrar as operações de venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível entre partes vinculadas, cujo controle é obtido mediante a comparação com preços praticados pelo mercado, por partes individuadas, em negócios semelhantes.

Esse processo, do qual o Brasil adotou as regras, deriva das disposições da Convenção-Modelo Fiscal da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e pretende, dentre outros aspectos, consolidar a tributação igualitária das operações entre as empresas vinculadas, impedindo a manipulação de transações a fim de diminuir os encargos fiscais e, por consequência, preservando as operações similares praticadas pelas empresas independentes e a concorrência, inibindo a perda de receitas pelo Fisco.

Encontra-se abrigado na Lei n.º 9.430/1996 e denomina-se *Arm's length principle* (Princípio da Neutralidade ou do Preço sem Interferência ou, ainda, Princípio dos Preços Independentes Comparados). No caso de empresas vinculadas, objetiva coibir tanto a dupla tributação como a ocorrência de evasão fiscal, determinando-se uma margem de lucro sobre o valor do preço líquido de revenda da mercadoria ou insumo importado.

Por meio do controle dos preços de transferência, o sistema jurídico não procura majorar o percentual de tributos cobrados da sociedade, mas simplesmente garantir, nas operações internacionais, tratamento tributário isonômico, de forma que, independente de relações societárias mantidas entre as partes, todos que se encontrem em situação semelhante tenham a sua capacidade contributiva tributada de forma equivalente.

### III – a) ILEGALIDADE DA IN 243/02

Com relação à arguida ilegalidade da IN 243, não cabem maiores discussões sobre o assunto, tendo em vista que a matéria já foi devidamente sumulada por esse Conselho, conforme abaixo:

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).

Nesse sentido, não há qualquer ilegalidade.

### III – b) CIF OU FOB

Com relação à indignação da recorrente sobre a inclusão de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, observa-se que apesar de ter esse Conselho sumulado a legalidade da IN 243, a questão é ainda controversa e está a merecer maiores digressões, isso porque, conforme observei, há julgados, inclusive dessa turma, em ambos os sentidos, senão veja-se:

TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. EXCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO. As despesas com frete e seguro e o imposto de importação não constituem custos decorrentes das funções desempenhadas pelo revendedor, mas são custos da importação, que não entram na apuração da margem de revenda. Como não entram no cálculo do hipotético 'preço parâmetro', mas representam custos efetivos, os valores relativos a frete, seguro e ao imposto de importação, desde que seu ônus tenha sido do importador/revendedor (ou seja, na modalidade 'FOB'), podem ser integralmente deduzidos para os efeitos de imposto de renda. Na modalidade CIF, o valor de frete e seguro já está embutido no 'preço parâmetro', de modo que não pode ser considerado, novamente, como despesa dedutível.

Numero do processo: 16539.720016/2014-16 - Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção - Câmara: Quarta Câmara - Seção: Primeira Seção de Julgamento RELATORA: Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin.- Sessão de 13/12/2018.

Em outra oportunidade, foi julgado por essa turma a mesma matéria de maneira divergente, considerando-se como legal a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos, conforme abaixo:

PREÇO PARÂMETRO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos os valores

correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.

Número do processo n.º 16643.000310/2010-89 - Recurso n.º De Ofício e Voluntário - Acórdão n.º 1401-002.278 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 22 de fevereiro de 2018 - Relator: Abel Nunes de Oliveira Neto

Vale mencionar que, como regra geral, os serviços de frete e seguro são prestados por terceiros não vinculados ao importador brasileiro. Na medida em que somente se sujeitam a ajustes de preços de transferência os custos que podem ser manipulados, os valores de frete e seguros pagos a terceiros não devem estar sujeitos às regras de preço de transferência e, portanto, devem ser integralmente dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSL devidos pelo importador.

Deveria, portanto, ser garantido à recorrente utilizar, na formação do preço de aquisição, para fins de comparação com o preço parâmetro, o valor FOB das importações, assim entendido como o preço da mercadoria entregue no porto de origem, ao invés do preço acrescido do frete e seguro internacionais que corresponde ao preço CIF.

Por outro lado, deve ser considerado que o que está sendo comparado são grandezas semelhantes e se estão incluídas tanto no preço parâmetro quanto no preço praticado os valores de frete, seguro e tributos, não há prejuízo ao Contribuinte, sendo essa forma de apuração apenas uma sistemática para a consideração do preço parâmetro.

Vejamos pois a legislação aplicável ao caso:

O art. 18 da Lei n. 9.430/96 prevê regras aplicáveis em geral a todos os métodos de preços de transferência:

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:

(...)

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

O caput do dispositivo estabelece que dois fatores devem conjugar-se para a incidência das normas de preços de transferência<sup>1</sup>:

(i) operações realizadas com pessoas vinculadas; e

(ii) operações de importação.

Como apenas quando esses dois fatores estiverem simultaneamente presentes deverá ser aplicada as normas de controle e ajuste prescritas pela Lei n. 9.430/96, trata-se de um binômio essencial para a aplicação da legislação dos preços de transferência.

O conceito de “pessoa vinculada” foi estabelecido pelo art. 23 da Lei n. 9.430/96:

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

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

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

<sup>1</sup> Vide corpo do voto do Acórdão 9101.003.415 (Câmara Superior) - Relator Luiz Flávio Neto (voto vencido) - sessão de 06/02/18

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

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

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

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

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

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

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

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

No presente caso, entendo que os cálculos feitos pela Fiscalização devem ser retificados, eis que o Auditor Fiscal incluiu na base de cálculo o valor do frete, do seguro e dos impostos incidentes na importação, em que pesem terem sido contratados com terceiros.

O binômio essencial prescrito pelo art. 18, caput, da Lei n. 9.430/96, é determinante ao escopo das normas de preços de transferência, pois corresponde às condições essenciais para a sua incidência: tais normas alcançam operações realizadas por pessoas jurídicas brasileiras com (i) partes vinculadas (ii) residentes em outros países.

Ou seja, entendo que tais valores são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

No caso dos autos, a autoridade fiscal compreendeu que o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação deveriam submeter-se ao controle dos preços de transferência. Importa, portanto, verificar se tais operações realmente estão sob o escopo do binômio essencial prescrito pela Lei n. 9.430/96.

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

Diante de mais essas evidências, é possível concluir que, no caso dos autos, o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação não preenchem os requisitos essenciais para que sejam tutelados regras de controle de preços de transferência.

Pelas razões acima, conduzo meu voto pelo provimento do recurso voluntário, excluindo-se o valor do frete, seguro e imposto do preço parâmetro.

#### **IV – Nulidade - Cálculo do PRL, o preço parâmetro do ano de aquisição da mercadoria**

Quando da apresentação de memorial, a recorrente alegou que foram utilizados os dados das quantidades iniciais e valores iniciais de estoque de matéria-prima, sendo que o correto deveria ser não o estoque, mas sim as mercadorias importadas no ano fiscalizado, ou seja, as mercadorias importadas no ano de 2011.

Argui que:

“No entanto, a norma vigente à época (artigo 45 da Lei nº 10.637/2002 e art. 5º da IN nº 243/2002), determinava o cálculo do preço parâmetro em relação ao ano da aquisição da mercadoria.

Esse cenário somente foi alterado em 2012, com a redação do artigo 48 da Lei nº 12.715/2012, que introduziu o § 15 ao artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, determinando que na utilização do PRL, o preço parâmetro utilizado deve ser aquele com base na média ponderada aritmética do ano em que a mercadoria for vendida.”

Pois bem, o argumento do contribuinte, apesar de alegado em memorial, deve ser analisado. Contudo, antes disso, deve se verificar como a fiscalização chegou a esse valor, senão, vejamos:

Anteriormente à autuação, intimou a fiscalização a contribuinte para que fosse apresentado os cálculos, nos seguintes termos (termo de intimação de fls. 189 de 19/07/2016):

#### **DA CONSTATAÇÃO**

Da análise dos documentos e memórias de cálculo apresentados no curso desta fiscalização, constatamos que a empresa adotou critérios de cálculo dos ajustes de Preço de Transferência pelo método PRL, em desacordo com a IN SRF nº 243/2002, nos seguintes itens:

- 1) §4º, art. 4º, da IN SRF nº 243/2002
- 2) Inciso I do art. 12, da IN SRF nº 243/2002
- 3) §11º, art. 12, da IN SRF nº 243/2002

Assim sendo, poderá apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias, novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

Pois bem, essa intimação foi respondida pela Contribuinte, oportunidade em que foi apresentado cálculos realizados pela PWC, nos seguintes termos (fls. 203):

#### **E) Quantidades Produzidas**

Para o cálculo da quantidade produzida no período, a Dow considerou a movimentação do “Item analisado” em seu estoque (quantidade expedida), adicionada à diferença entre o saldo final e o saldo inicial de estoque no ano de análise (saldo do item remanescente em estoque) (Anexo X).

Ou seja, o cálculo foi feito pela própria contribuinte, conforme devidamente citado no acórdão da DRJ às fls. 771:

**Assim como fez a FISCALIZADA, utilizamos também os dados de quantidades iniciais e valores iniciais do estoque de matéria-prima e de produto acabado da planilha “Memória Cálculo Praticado”, elaborada por ela**, em anexo, para o cálculo do Preço Praticado, seguindo o disposto na IN SRF 243/2002: (...)

3. Mantivemos a inclusão dos valores e quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração (artigo 12, § 3º).

**Em suma, a base de dados para o cômputo dos Preços Praticados foi a mesma utilizada pela FISCALIZADA. O estoque inicial e os valores de frete, seguro e II foram extraídos das memórias de cálculo apresentadas. Conferimos no SISCOMEX, por amostragem, os valores relativos ao frete, seguro e II, e os valores estão compatíveis.**

(grifos nossos)

Conforme se verifica dos trechos acima, não há qualquer dúvida que os cálculos foram realizados de acordo com o que apresentou a fiscalizada.

Nesse sentido, não há dúvida que se erro ocorreu, tal erro foi causado pela própria contribuinte que apresentou os cálculos de acordo com seu estoque e não de acordo com as importações.

Pois bem, o Código de Processo Civil e o Código Civil apesar de não positivar expressamente o princípio do *venire contra factum proprium* contém diversos artigos que em seu bojo trazem a ideia de que as partes litigantes não podem adotar comportamentos contraditórios ao longo do curso processual e devem sempre prezar pela boa-fé, não podendo se beneficiar de sua própria torpeza. Senão vejamos:

#### CPC

Art. 5º Aquele que de qualquer forma participar do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé. (...)

Art. 276. Quando a lei prescrever determinada forma sob pena de nulidade, a decretação desta não pode ser requerida pela parte que lhe deu causa.

Art. 278. A nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos, sob pena de preclusão.

#### CC

Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

No Código Civil de 2002 (CC/02), o princípio da boa-fé está expressamente contemplado. O ministro do STJ Paulo de Tarso Sanseverino, presidente da Terceira Turma, explica que a boa-fé objetiva constitui um modelo de conduta social ou um padrão ético de comportamento, que impõe, concretamente, a todo cidadão que, nas suas relações, atue com honestidade, lealdade e probidade

A expressão "venire contra factum proprium" significa vedação ao comportamento contraditório, baseando-se na regra da *pacta sunt servanda*. Seriam dois

comportamentos da mesma pessoa, lícitos em si e diferidos no tempo. O primeiro - *factum proprium* - é, porém, contrariado pelo segundo.

O *venire contra factum proprium* encontra respaldo nas situações em que uma pessoa, por um certo período de tempo, comporta-se de determinada maneira, gerando expectativas em outra de que seu comportamento permanecerá inalterado.

O que vemos no caso dos autos é exatamente essa conduta contraditória: primeiro a recorrente apresenta cálculos à Fazenda e depois nega que os seus próprios cálculos estejam corretos, alegando nulidade de procedimento que foi causada por sua própria conduta.

Assim, tendo em vista o princípio da boa-fé objetiva e a conduta contraditória da contribuinte, não há qualquer cabimento em se reconhecer um erro do fisco que foi induzido pela própria contribuinte, em benefício próprio.

Pelo acima exposto, invocando a boa-fé objetiva, não se pode reconhecer qualquer erro do fisco, tendo em vista que sua conduta foi induzida pela própria contribuinte.

### **CONCLUSÃO**

Pelo acima exposto, nego provimento ao recurso de ofício e à nulidade arguida pelo recurso voluntário e dou provimento parcial ao recurso da contribuinte, tão somente para excluir do preço parâmetro os valores de frete, seguro e tributos.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga