



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720109/2014-55
ACÓRDÃO	1402-006.985 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de junho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROBERT BOSCH LTDA. E FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL E ROBERT BOSCH LTDA.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009

DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 112, DO CTN, EM CASO DE DECISÃO POR VOTO DE QUALIDADE

Descabida a pretensão de se avocar a aplicação do artigo 112 do CTN em casos de empate na votação no âmbito do CARF, posto que há norma legal específica e em plena vigência tratando da matéria, no caso, o artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 que disciplinou a proclamação de resultados dos julgamentos nestas hipóteses, ou seja, pelo Presidente da Turma Julgadora (artigo 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972 – PAF).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

APLICAÇÃO DO ART. 20ª, DA LEI Nº 9.430/1996, INTRODUZIDO PELA LEI Nº 12.715/2012.

A nova redação do art. 20A da Lei nº 9.430/1996 começa a operar os seus efeitos para os fatos geradores a partir de então, ou seja, do ano-calendário de 2012.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE DE INSTRUÇÃO NORMATIVA. 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. Entendimento sufragado pela 2ª Turma do STJ, de forma unânime, no REsp nº 1787614/SP. Inteligência da Súmula CARF nº 115.

MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete, do seguro e dos tributos incidentes na importação.

MÉTODO PRL. REVENDA E PRODUÇÃO. PREÇO-PARÂMETRO. MÉDIA PONDERADA.

Nos casos em que os insumos importados de pessoas vinculadas são em parte revendidos e em parte aplicados no processo produtivo, ao se eleger o PRL como método de apuração, o preço-parâmetro será o preço médio ponderado resultante da aplicação do método PRL, com margem de 20%, na hipótese de revenda, e do método PRL, com margem de 60%, na hipótese dos insumos aplicados na produção.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS.

Em face de decisão definitiva prolatada pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em outro processo de interesse da recorrente e que mantiveram os lançamentos que culminaram no ajuste do saldo de prejuízos acumulados da contribuinte - Ac. nº 9101-003-206 – de 07/11/2017 -, seus efeitos se irradiam para estes autos, justificando a glosa procedida pelo Fisco.

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. RATIFICAÇÃO DA DECISÃO

Constatado que a decisão a quo corretamente apreciou os argumentos apostos pela então impugnante e afastou parte da imputação feita pelo Fisco, cabe manter o quanto decidido, cancelando a decisão recorrida nesta parte. Recurso de ofício a que se nega provimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONSEQUÊNCIAS.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejulgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic, nos termos do entendimento consolidado pela Súmula CARF nº 108.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), i.i) rejeitar a preliminar de nulidade suscitada de nulidade por não obediência do Fisco aos dizeres do artigo 20A da Lei nº 9.430/1996, vencidos neste tema os Conselheiros Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que acolhiam a preliminar; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário em relação à matéria de mérito, mantendo os lançamentos remanescentes em discussão no CARF; i.iii) manter a inclusão do frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço de transferência, vencidos nestes temas os Conselheiros Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que davam provimento; ii) por unanimidade de votos, ii.i) negar provimento ao recurso de ofício, mantendo a decisão recorrida; ii.ii) negar provimento ao recurso voluntário em relação aos temas, ii.ii.i) ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, ii.ii.ii) ilegalidade da sistemática de aplicação do método PRL 60 prevista na IN SRF nº 243/2002, ii.ii.iii) glosa de prejuízos fiscais de períodos anteriores, ii.ii.iv) incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e, ii.ii.v) aplicação do artigo 112, do CTN, em caso de decisão por voto de qualidade. O Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macêdo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Retorna o processo supra à apreciação do Colegiado depois de cumprida a diligência determinada pela Resolução nº1402-000.714, desta Turma Ordinária, sessão de 18/09/2018 (fls. 1680/1696).

Como já relatado na ocasião, está-se diante de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 5ª Turma da DRJ/SPO em sessão de 20 de janeiro de 2017 (fls. 1539/1570)¹, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada e manteve parte dos lançamentos perpetrados pelo Fisco e de Recurso de Ofício manejado pela Presidência da mencionada Turma pelo fato de haver exoneração de crédito tributário acima do limite de alçada (R\$ 1.000.000,00) previsto, à época, pela Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008.

Os lançamentos estão formalizados nos autos de infração de IRPJ e de CSLL (fls. 905/920 e 943/946).

Para melhor visualização, reproduz-se o Auto de Infração de IRPJ (fls. 907), sendo que o de CSLL tem a mesma conformação, observadas as especificidades e tipificações legais próprias, ressaltando que não houve glosa de compensação de BC negativa de CSLL:

0001 ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS 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.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	136.416.034,63	75,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 16/01/2009 e 31/12/2009:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 241, 242, 244, 247 e 249, inciso I, do RIR/99		
Art. 18 da Lei nº 9.430/96 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 9.959/00		
0002 SALDO INSUFICIENTE 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.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	5.022.170,83	75,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 16/01/2009 e 31/12/2009:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99		

¹A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

Com a seguinte consolidação do crédito tributário constituído (fls. 905):

 P. SÃO PAULO DE OPE MINISTÉRIO DA FAZENDA Secretaria da Receita Federal do Brasil		Fl. 905 Folha: ____
INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL PROCESSO: 16561-720.109/2014-55		
DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO		
SUJEITO PASSIVO		
CNPJ 45.990.181/0001-89 Nome Empresarial ROBERT BOSCH LIMITADA		
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA		
Imposto		35.359.551,37
Juros		15.731.464,40
Multa		26.519.663,53
Valor do Crédito Apurado		77.610.679,30
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO		
Contribuição		8.594.210,18
Juros		3.823.564,11
Multa		6.445.657,64
Valor do Crédito Apurado		18.863.431,93
ENQUADRAMENTO LEGAL DO DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO		
Artigo 9º, parágrafo 1º do Decreto 70.235/72, com redação dada pelo art. 113 da Lei nº 11.196/05		
TOTAL		
Crédito tributário do processo em R\$		96.474.111,23

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Segundo o TVF (fls. 921/940), bem resumido pela decisão recorrida, as irregularidades imputadas pelo Fisco estão assim sumarizadas:

“Mediante Termo de Início da Ação Fiscal, a contribuinte foi intimada a apresentar, entre outros, os seguintes elementos:

“Demonstrativo das pessoas físicas ou jurídicas consideradas vinculadas, inclusive interposta pessoa, discriminando a natureza do vínculo e o país em que estão sediadas;

“Demonstrativo em arquivo digital contendo a consolidação dos ajustes de preços de transferência por código de produto importado; A contribuinte também foi intimada a apresentar as memórias de cálculo que forneceram suporte ao método de preço de transferência adotado, para o ano-calendário de 2009, incluindo todos os produtos importados, inclusive os informados como “Importações não Especificadas” (item 50 da Ficha 32 da DIPJ/2010).

Em reposta, a fiscalizada protocolou a entrega de mídia DVD-R, contendo uma única pasta de dados denominada "Memória de Cálculo", sendo composta por 9.588 planilhas no formato MS Excel. Considerando que cada arquivo magnético corresponde às memórias de cálculo de um único produto importado de pessoa vinculada/paraíso fiscal, a fiscalização entendeu que foram importados 9.588 produtos diferentes no período ora fiscalizado.

A fiscalização consolidou os ajustes de preços de transferência efetuados pela contribuinte, extraídos da planilha denominada "Ajustes" que integra os 9588 arquivos, no ANEXO 03 - AJUSTES - Fonte BOSCH.

A tabela abaixo (Memórias de Cálculo - Resumo por Método de Preço de Transferência) resume a apuração de preços de transferência realizada pela contribuinte (valores em reais):

Método	Nº de produtos	Consumo (un)	Total do Ajuste
PIC	318	996.088,958	443.441,02
PRL60	1.329	312.026.248,520	5.426,45
PRL20	7.522	8.439.265,444	9.569.799,31
PRL20/60	419	10.276.209,256	14.754,80
Total	9.588	331.737.812,18	10.033.421,58

Obs:

- PIC: Preços Independentes Comparados;
- PRL20: Preço de Revenda menos Lucro (PRL) com margem de 20%;
- PRL60: PRL com margem de 60%;
- PRL20/60: PRL ponderado, com margens de 20% e 60%.

Observa-se na tabela acima que o valor total dos ajustes nas memórias de cálculo (R\$ 10.033.421,58) é um pouco inferior ao declarado na DIPJ/2010 (R\$ 10.205.332,08).

Verifica-se também que os ajustes apurados se concentram principalmente nos métodos PIC e PRL20.

DO MÉTODO PRL

A contribuinte adotou o método PRL conforme quadro abaixo (valores em reais):

Método	Nº de produtos	Total do Ajuste
PRL60	1.329	5.426,45
PRL20	7.522	9.569.799,31
PRL20/60	419	14.754,80
Total	9.270	9.589.980,56

O

método PRL tem sua base legal no artigo 18, incisos I e II, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, e no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Destaque-se que o § 3º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 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.

O cálculo das quantidades sujeitas a ajustes está detalhado no ANEXO 04 – Composição do Consumo e no ANEXO 05 - CÁLCULO PREÇOS PRATICADOS - Fonte Fiscalização.

Da apuração do preço praticado

Da análise das memórias de cálculo apresentadas, verificamos que a apuração do preço praticado Médio dos 600 produtos em tela não seguiu o disposto no § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002, que dispõe que “Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação”.

A fiscalização constatou que a contribuinte utilizou nas memórias de cálculos o valor FOB das importações para o cálculo do preço praticado médio dos insumos importados.

Segundo o § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002, calcula-se o preço praticado médio com a utilização do valor CIF (Custo, Seguro e Frete) acrescido do Imposto de Importação (II).

Como a contribuinte, a fiscalização decidiu utilizar a planilha "Composição do Consumo", extraídas das memórias de cálculo, para o cálculo do preço praticado, mas seguindo o disposto na IN SRF nº 243/2002:

Integrou ao preço da operação de importação (valor FOB) os valores de transporte e seguro e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação (valor CIF acrescido do Imposto de Importação), conforme artigo 4º, § 4º;

Ponderou em função das quantidades negociadas, ou seja, dividiu o valor total de aquisição pela quantidade adquirida (artigo 12, § 2º);

Manteve 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 contribuinte. O estoque inicial e os valores de frete, seguro e Imposto de Importação foram extraídos das memórias de cálculo apresentadas. A fiscalização conferiu no SISCOMEX, por amostragem, os valores relativos ao frete, seguro e Imposto de Importação, e constatou que os valores estão compatíveis.

O ANEXO 05 – CÁLCULO PREÇOS PRATICADOS - Fonte Fiscalização traz o detalhamento dos valores extraídos das planilhas "Composição do Consumo" das memórias de cálculo apresentadas, para a composição dos preços praticados, calculados pela fiscalização.

Da apuração do preço-parâmetro – método PRL20

Para a apuração do método PRL20, a fiscalização utilizou as informações de vendas e cálculo de preço-parâmetro fornecidas pela contribuinte, extraídas das planilhas "Vendas" e "PRL20%" que integram as memórias de cálculo apresentadas.

Depois de separadas as vendas, produto por produto, os preços-parâmetro foram apurados seguindo a metodologia da IN SRF nº 243/2009.

As memórias de cálculo contendo a apuração completa dos preços-parâmetro relativamente ao método PRL20 estão no ANEXO 09 - PRL GERAL - Fonte Fiscalização; o resumo da apuração dos preços-parâmetro dos produtos está demonstrada no ANEXO 06 - PREÇO PARÂMETRO - PRL 20 - Fonte Fiscalização.

Conforme verificado nas planilhas "PRL20%" das memórias de cálculo apresentadas, a apuração dos preços-parâmetro da contribuinte seguiu o disposto na IN SRF nº 243/2002, estando coincidente com os cálculos da fiscalização.

Da apuração do preço-parâmetro – método PRL60

Para a apuração do método PRL60, a fiscalização utilizou as informações da venda dos produtos industrializados e de cálculo de preço-parâmetro fornecidas pela contribuinte, extraídas das planilhas "Vendas" e "PRL60%" que integram as memórias de cálculo.

Da análise das memórias de cálculo apresentadas, a fiscalização constatou que a apuração do preço-parâmetro realizada pela contribuinte não seguiu o disposto no § 11 do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Os demonstrativos dos cálculos contendo toda a apuração dos preços-parâmetro de acordo com a IN SRF nº 243/2002 está no ANEXO 09 - PRL GERAL - Fonte Fiscalização; o resumo dos preços-parâmetro por código de produto se encontra no ANEXO 07 - PREÇO PARÂMETRO PRL 60 - Fonte Fiscalização.

Da apuração do preço-parâmetro – método PRL20/60

A contribuinte utilizou o método PRL com margens de 20% e 60% simultaneamente (PRL20/60) para os bens importados de vinculadas que foram

utilizados como insumo na produção e que também foram revendidos no mesmo período.

Destaca a fiscalização que para um produto importado só pode-se adotar um único preço-parâmetro para ser comparado com o preço praticado nas operações de importação. Assim, deve-se apurar um único preço-parâmetro médio ponderado em função das quantidades utilizadas na revenda e na produção.

As memórias de cálculo contendo a apuração completa dos preços-parâmetro relativamente ao método PRL20/60 estão no ANEXO 09 - PRL GERAL - Fonte Fiscalização; o resumo dos preços-parâmetro por código de produto se encontra no ANEXO 08 - PREÇO PARÂMETRO PRL 20 e 60 - Fonte Fiscalização.

Dos ajustes a serem efetuados relativos ao método PRL

Os ajustes de preços de transferência dos itens selecionados, relativos ao método PRL, estão discriminados no ANEXO 10 - AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - Fonte Fiscalização. Nesse anexo, foram relacionados todos os ajustes apurados pela fiscalização, cotejados com os extraídos das memórias de cálculo apresentadas.

Destaca a fiscalização que, apesar de a contribuinte efetuar corretamente o cálculo de preço-parâmetro para o método PRL20, ela utilizou o valor FOB para o cômputo do preço praticado ao invés de CIF acrescido do Imposto de Importação. Sendo assim, ao efetuar as correções para o preço praticado, a fiscalização apurou ajustes para o método PRL20, que não haviam sido incluídos pela contribuinte.

Ressalta a fiscalização que, buscando alcançar no modelo construído a forma mais justa, razoável e próxima dos fatos, recorreu às informações prestadas pela própria contribuinte acerca do Valor Tributável. Para tal, foi solicitado à contribuinte que os dados fornecidos fossem ratificados ou retificados mediante documentação comprobatória.

Em resposta, a contribuinte ratificou todas as informações fornecidas no curso da auditoria, exceto para os produtos: 1126608516, 1463126308, 1466110689, 0271130121 e 1280516062, sob alegação de possuir documentação para comprovação do método CPL, contudo, sem ter sido apresentada.

Assim, a pretendida alteração não foi objeto de análise por não possuir documentação comprobatória. Observa-se não existir qualquer referência ao método CPL na DIPJ/2010.

Com a apuração dos ajustes mencionados, a fiscalização chegou ao valor total tributável de R\$ 146.621.366,71. O ANEXO 10 - AJUSTES DE PREÇOS DE

TRANSFERÊNCIA - Fonte Fiscalização traz o cálculo dos ajustes de todos os produtos.

O quadro abaixo consolida os ajustes referentes ao método de PRL (valores em reais):

Método	Total do Ajuste
PRL20	18.221.660,86
PRL60	68.767.181,08
PRL20/60	59.632.524,77
Total	146.621.366,71

Conforme o determinado no artigo 5º da IN SRF nº 243/2002, verificado que o preço praticado na aquisição, pela empresa vinculada domiciliada no Brasil, 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.

DO MÉTODO PIC

Para a auditoria do método PIC, a fiscalização utilizou uma amostragem de produtos para a solicitação de informações técnicas e cópia de faturas/invoices que embasaram os cálculos de preços de transferência.

A fiscalização confrontou os valores das faturas/invoices apresentadas com os informados nas memórias de cálculo apresentadas em atenção ao Termo de Início de Ação Fiscal e nenhuma irregularidade foi encontrada.

Observou nos demonstrativos apresentados que para o cálculo do método PIC a contribuinte utilizou dados de transações de vendas de produtos idênticos, de acordo com o artigo 8º da IN SRF nº 243/2002.

Nos produtos selecionados cujo método permaneceu o PIC, a fiscalização efetuou as verificações relacionadas à fl. 938, seguindo o disposto nos artigos 8 a 11 da IN SRF nº 243/2002.

DO ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL

De acordo com a DIPJ/2010 (ano-calendário 2009), a contribuinte apurou Lucro antes da Compensação de IRPJ e CSLL no total de R\$ 11.718.398,60. Segundo a declaração, no ano-calendário de 2009 houve compensação de prejuízo fiscal de R\$ 5.022.170,83 amparado na apuração de prejuízo fiscal antes da compensação de IRPJ e CSLL no ano calendário anterior de (R\$ 20.249.255,16).

Contudo, em razão da fiscalização externa relativa a preço de transferência no ano-calendário 2008, instruída no processo administrativo 16561.720116/2012-95, o referido prejuízo fiscal foi corrigido para lucro real de R\$ 88.131.297,23, ensejando a glosa da compensação realizada pela contribuinte, por restar indevida”.

Concluindo, a Fiscalização resumiu os lançamentos efetuados:

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2009:

	IRPJ	CSLL	TOTAL
Tributo	35.359.551,37	8.594.210,18	43.953.761,55
Multa	26.519.663,53	6.445.657,64	32.965.321,17
Juros	15.731.464,40	3.823.564,11	19.555.028,51
TOTAL	77.610.679,30	18.863.431,93	96.474.111,23

Obs:

- Houve a compensação com bases negativas (CSLL) de períodos anteriores.
- Multa de 75%;
- Juros de mora calculados até 10/2014;
- Fundamento legal constante dos respectivos Autos de Infração.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a lavratura dos AI (fls. 905/946), a contribuinte interpôs impugnação (fls. 953/1025), juntando documentos (fls. 1026/1517) na qual rebateu a imputação fiscal alegando, em síntese:

- nulidade dos autos de infração por descumprimento do artigo 20A, da Lei nº 9.430/1996;
- que a fiscalização cometeu erro grave na determinação da base de cálculo ao efetuar o cálculo do ajuste de preços de transferência no tocante a todos os produtos que foram submetidos ao cálculo do preço-parâmetro pelos métodos PRL20 e PRL60;
- que quanto ao preço-parâmetro, deverá prosperar a metodologia de cálculo adotada pela impugnante, uma vez que a sistemática da IN SRF nº 243/2002 (adotada pela fiscalização) carece de base legal;
- em relação ao preço praticado, deverá prevalecer o preço FOB, haja vista que o preço CIF carece, igualmente, de amparo legal;
- ter havido a apresentação dos cálculos do preço-parâmetro efetuados com base no método CPL durante o curso da fiscalização;
- que, para os produtos importados sujeitos à mera revenda (PRL20) e ao processo de produção local (PRL60), não deverá prevalecer a metodologia adotada pela fiscalização de calcular o preço-parâmetro ponderado (PRL ponderado);
- a indevida inclusão pelo Fisco dos valores de fretes, seguros e imposto de importação nos cálculos;
- ser indevida a glosa dos prejuízos fiscais;
- pugna pela não incidência de juros sobre a multa de ofício;

- exige a aplicação do artigo 112, do CTN, caso a decisão seja por voto de qualidade.

E finalizou requerendo que o Auto de Infração seja declarado nulo ou cancelado; subsidiariamente, a redução do ajuste fiscal, mediante o reconhecimento do erro cometido pela fiscalização exposto no tópico “Do erro na determinação da base de cálculo”; e o reconhecimento da não incidência de juros de mora sobre a multa lançada de ofício.

DA DECISÃO RECORRIDA

Submetida a lide à apreciação da 5ª Turma da DRJ/SPO, o Colegiado de 1º Grau, por unanimidade, deu provimento parcial à impugnação (Ac. – fls. 1539/1570), tendo a decisão sido assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. OPÇÃO PELO MÉTODO.

Após o início do procedimento fiscal, não cabe mais ao contribuinte alterar o método utilizado na DIPJ para determinação dos ajustes decorrentes da legislação dos preços de transferência.

MÉTODO PRL60. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E

TRIBUTOS.

Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

MÉTODO PRL. REVENDA E PRODUÇÃO. PREÇO-PARÂMETRO. MÉDIA PONDERADA.

Nos casos em que os insumos importados de pessoas vinculadas são em parte revendidos e em parte aplicados no processo produtivo, ao se eleger o PRL como método de apuração, o preço-parâmetro será o preço médio ponderado resultante da aplicação do método PRL, com margem de 20%, na hipótese de revenda, e do método PRL, com margem de 60%, na hipótese dos insumos aplicados na produção.

PRL PONDERADO. ERRO. EXONERAÇÃO PARCIAL.

Constatado erro na apuração dos ajustes relativos ao PRL20/60 (PRL ponderado), exonera-se parcialmente a exigência.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS.

Desnecessária a suspensão do julgamento, pois a decisão de primeira instância, proferida por esta DRJ, é passível de revisão pelas instâncias superiores (CARF e CSRF).

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de aspecto que não faz parte da presente lide, concernente à cobrança do crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Na decisão, o voto condutor, rechaçou todas as preliminares invocadas pela impugnante, inclusive a possível nulidade por descumprimento do artigo 20A da Lei nº 9.430/1996 e ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, vigente à época dos fatos.

No mérito, refutou a maior parte dos argumentos da defesa, mantendo a acusação fiscal exceto na parte que constatou erro de cálculo, conforme excerto do voto (fls. 1566): “Analisando o Anexo 10, elaborado pela fiscalização, verifica-se que assiste razão à impugnante. Procedendo-se, então, ao recálculo dos ajustes relativos ao método PRL20/60 (PRL ponderado) obtém-se o ajuste total de R\$ 29.202.799,97, conforme planilha anexa”.

Para fechar o Acórdão com a seguinte síntese:

DA CONCLUSÃO			
Diante do exposto, voto no sentido de se considerar PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO . Crédito tributário mantido em parte, conforme a seguir demonstrado (valores em reais).			
	Exigido	Exonerado	Mantido
IRPJ	35.359.551,37	7.607.431,21	27.752.120,17
Multa IRPJ	26.519.663,53	5.705.573,41	20.814.090,12
CSLL	8.594.210,18	1.917.072,66	6.677.137,52
Multa CSLL	6.445.657,64	1.437.804,50	5.007.853,14

Obs.

- Verificando-se que o crédito tributário exonerado ultrapassa o limite de alçada desta Delegacia, faz-se necessária a apresentação de recurso de ofício.

Novamente irressignada, a recorrente acostou recurso voluntário (fls. 1581//1666), no qual rebateu as conclusões da decisão recorrida naquilo que lhe foi desfavorável e, quanto às acusações, basicamente repisou o aduzido em 1º Grau, resumindo conclusivamente (RV - fls. 1662/1665), a nulidade por não observância do artigo 20A, da Lei nº 9.430, de 1996, equívocos na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por parte do Fisco, a correção do seu procedimento, a ilegalidade da IN 243, a necessária exclusão, nos cálculos do preço-parâmetro, dos valores de fretes, seguros e tributos incidentes na importação, a perfeita separação entre os insumos e os montantes destinados a revenda, com aplicação, conforme o caso, do PRL 20 e PRL 60, a aceitação dos cálculos desenvolvidos em relação ao preço-parâmetro com base no CPL 5 para os produtos 1126608516, 14633126308, 1466110689, 0271130121 e 1280516062 e, subsidiariamente, a não cobrança de juros sobre multa de ofício e aplicação, em caso de empate no julgamento, dos dizeres do artigo 112, do CTN.

Questionou ainda, a glosa da compensação de prejuízo fiscal efetuada pelo Fisco no valor de R\$ 5.022.170,83, remanescente de períodos anteriores e controlados no PA nº 16561.720116/2012-75, entendendo que enquanto pendente de decisão definitiva referido processo, tal montante não pode ser glosado.

Para, finalmente, requerer (RV - fls. 1665/1666) o provimento do pleito, com a reforma da decisão recorrida na parte em que lhe foi desfavorável:

Os autos subiram ao CARF para apreciação pelo Colegiado na sessão de 18 de setembro de 2018, tendo este Relator entendido ser necessária a conversão em diligência, na forma da Resolução nº 1402-000.714 (fls. 1680/1696), - da qual se falará adiante no voto - para melhor elucidação de aspectos fáticos que restaram inconclusivos.

Em atendimento à determinação do CARF, a Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes em São Paulo Divisão de Fiscalização 1 realizou os procedimentos que entendeu cabíveis e concluiu seu trabalho mediante **RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL** de 18/09/2019 (fls. 1703/1705).

Cientificada em 20/09/2019 (fls. 1708), a recorrente juntou petição em 21/10/2019 (fls. 760) trazendo suas observações a respeito da diligência finalizada (fls. 1711/1715) e anexou documentos de identificação profissional dos patronos (fls. 1716/1718).

Sobre estas manifestações das partes igualmente falarei adiante no meu voto.

É relatório do essencial, em apertada síntese.

VOTO

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

Como visto no relatório, está-se diante de recurso voluntário interposto pela interessada e de recurso de ofício manejado pela presidência da Turma *a quo*.

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência da decisão recorrida em 02/02/2017 – fls. 1578 – protocolização da peça recursal em 06/03/2017 – fls. 1580), a representação da contribuinte está corretamente formalizada (fls. 1049/1053) e os demais pressupostos exigidos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Já o Recurso de Ofício preenche os requisitos para sua provocação pela presidência da Turma Julgadora de 1º Piso, superando o limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 3, de 03/01/2008 (R\$ 1.000.000,00) e, neste momento, o novo teto trazido pela Portaria MF nº 2, de 17/01/2013 (R\$ 15.000.000,00), de modo que igualmente o recebo e dele conheço.

Antes de adentrar no mérito das discussões, o que inclui obviamente os dois recursos (voluntário e de ofício), pelas suas individualidades, analiso as duas preliminares suscitadas pela contribuinte.

A primeira delas, acerca de possível nulidade por não obediência do Fisco aos dizeres do artigo 20A da Lei nº 9.430/1996.

Filia-se a recorrente na linha de que tal dispositivo teria caráter de norma procedimental, por isso aplicável a todas as ações fiscais em curso ou iniciadas após sua promulgação.

Instado a me manifestar em outro processo (não de minha relatoria, mas em relação ao qual “pedi vista”) já tive oportunidade de expor meu pensamento, ainda que verbalmente, durante as discussões sobre a aplicação do indigitado artigo 20A acrescido à Lei nº 9.430/1996. Naquele momento, como agora, penso diferentemente do entendimento da contribuinte.

Explico.

Diz o dispositivo em comento:

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 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. [\(Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012\)](#)

Para mim (e para inúmeros outros Conselheiros, inclusive da Câmara Superior), a locução preambular “**A partir do ano-calendário de 2012**” reflete nitidamente norma de caráter fiscal larga e longamente utilizada no direito administrativo-tributário, diferentemente da terminologia “ano civil”, utilizada nas relações e procedimentos de natureza privada. Em outras palavras, quando o legislador fez inserir no início do artigo tal redação certamente tinha em conta dizer - consoante a longa e enraizada tradição do direito fiscal neste ponto - que “**a aplicação se daria para ações e procedimentos realizados em períodos iniciados a partir de 01/01/2012**” (ainda que as ações fiscais fossem levadas a cabo em momento posterior) e não, como pretende a recorrente, que afetasse todo e qualquer procedimento fiscal “operacionalizado” desde 1º de janeiro daquele ano, INDEPENDENTEMENTE do período sob fiscalização.

Em outras palavras, para a recorrente o que importa é o momento em que a ação fiscal se desenrola. Para o Fisco, para a decisão de 1º Piso e para este Relator o que conta é o ANO-CALENDÁRIO OBJETO DA AÇÃO, em outro dizer, O PERÍODO TEMPORAL DOS FATOS GERADORES.

Nessa linha de pensamento, bem a calhar a decisão exarada pela então 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção em processo de interesse da própria recorrente (nº 16561.720116/2012-95 - Ac. 1101-001.079 - sessão de 07/04/2014) e posteriormente em relação aos embargos de declaração opostos, quando tive oportunidade de compor o colegiado que o apreciou (2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção - Ac. nº 1302-001.742 - sessão de 19/01/2016) cuja decisão aqui reproduzo e adoto como razões de decidir, afastando a preliminar aventada:

“As limitações acima descritas, quanto à alteração dos métodos de preço de transferência, para o ano-calendário objeto da autuação (ano-calendário 2008), não foram alteradas com a edição da Lei nº 12.715/2012, que incluiu na Lei nº 9.430/96 o artigo 20A, in verbis:

(...)

Isso porque essa alteração legislativa somente é válida para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012. Importante observar que a expressão “ano-calendário” designa “período de apuração”, não podendo ser confundido com o ano em que ocorre a ação fiscal.

Dessa forma, independentemente de a referida norma ser classificada ou não como processual / procedimental, não deve ser aplicada no caso em tela, cuja autuação é relativa ao ano-calendário de 2008, não se verificando, portanto, qualquer irregularidade no procedimento fiscal.

Acrescente-se que, na forma do §3º do art. 20A da Lei nº 9.430/96, a Receita Federal foi autorizada a definir o prazo e a forma de opção de que trata o caput, e neste sentido editou a Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012

estabelecendo que:

(...)

Estas as razões, portanto, para REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento”.

Acresça-se, por pertinente, que, i) os fatos geradores daquele processo são do ano-calendário/2008 e os destes autos do ano-calendário/2009; e, ii) o processo nº 16561.720116/2012-95 já foi julgado em todas as instâncias, inclusive em sede de recurso especial junto à CSRF (decisão em 26/01/2018), com improvimento integral do pleito da recorrente.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade por não obediência do Fisco aos dizeres do artigo 20A da Lei nº 9.430/1996.

A segunda preliminar suscitada cuida de possíveis erros em cálculos matemáticos (erros materiais) constatados no procedimento fiscal e por se confundir com o mérito e envolver matéria objeto da diligência determinada, será apreciado com ele.

Muito bem.

Várias discussões trazidas no recurso voluntário foram objeto de análise pela DRJ e afastada a tributação (ou seja, favorável à recorrente), levando à interposição do recurso de ofício já referido.

Além disso, a diligência determinada pela Resolução nº 1402-000.714, de 18/09/2018, deste Colegiado, e realizada pela Autoridade Fiscal, compôs um quadro em que as matérias arguidas e tratadas no recurso voluntário e no recurso de ofício acabaram por se confundir, motivo pelo qual ambos os recursos serão apreciados conjuntamente, com as devidas anotações e referências a cada um deles.

Pois bem, feitas estas ponderações, inicio me referindo ao recurso voluntário no qual a recorrente assenta que, *“a fiscalização cometeu outra falha que, também, leva à caracterização de nulidade material do Auto de Infração”*, exteriorizada no equívoco de apuração da *“base de cálculo tributária, elemento intrínseco à validade do ato administrativo do lançamento que, acaso inobservado, leva à sua inevitável mácula”* (RV - fls. 1595/1600).

E prossegue:

“É certo dizer que o ajuste a ser feito no resultado fiscal depende de duas variáveis – preço-parâmetro e preço-praticado – e do cálculo da diferença entre elas de modo que, se o preço-praticado superar o preço-parâmetro haverá ajuste a ser efetuado.

(...)

Quer parecer que o exercício acima exposto, embora simples e óbvio para a Recorrente e certamente para os Srs. Conselheiros também, não se mostrou tão óbvio assim para a D. Autoridade Fiscal.

Com efeito, para todos os produtos importados que foram objeto tanto de operações de industrialização (sujeitas ao PRL 60) quanto de mera revenda (sujeitas ao PRL 20), a fiscalização apurou como valor do ajuste fiscal o valor integral do preço-praticado na operação como se todo o seu montante fosse indedutível. Causa mais perplexidade ainda à Recorrente o fato de as planilhas da fiscalização terem apontado, para os mesmos produtos, preços-parâmetros positivos.

Ao que parece, apesar de ter sido calculado o preço-parâmetro (resultante da ponderação do PRL 20 e do PRL 60) para cada um dos produtos ora tratados, a fiscalização esqueceu-se de subtraí-los do valor do preço-praticado nas respectivas operações para calcular o ajuste individual

Tomando-se como exemplo o produto cujo código é 1467414497 (Anexo 10, página 143), veja-se, na tabela abaixo, o equívoco cometido pela fiscalização (RV fls. 1596):

Código	Preço Praticado Médio unit.	Preço Parâmetro Médio Ponderado unit.	Diferença	Ajuste unitário	Ajuste total
1467414497	91,87	40,01	91,87	91,87	1.951.845,03

*Como se vê, o equívoco matemático cometido pela fiscalização salta aos olhos. Foi apurado um preço-praticado médio unitário de R\$ 91,87 e um preço-parâmetro médio ponderado unitário de R\$ 40,01, mas, curiosamente, a diferença entre eles não foi R\$ 51,86, como seria de se supor, mas o R\$ 91,87, ou seja, **o valor inteiro do preço-praticado (!!!)**.*

*O erro da fiscalização implicou considerar que, para todo o universo de produtos que foram objeto de mera revenda e de aplicação na produção (itens para os quais foi calculado o “PRL Ponderado”), o preço-parâmetro seria igual a **R\$ 0,00 (zero)**.*

*(...) trata-se de um **erro crasso** cometido no cálculo do ajuste no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL que não poderá deixar de ser observado quando do julgamento do presente Recurso Voluntário”. (os destaques constam do original)*

Pois bem, é certo que a decisão recorrida já afastou parte dos valores lançados (o que ocasionou a interposição do recurso de ofício a ser analisado conjuntamente nestes autos); todavia, não é menos certo que as alegações da recorrente merecem uma análise mais profunda, especialmente quando sustenta o **zeramento** do preço-parâmetro em algumas situações que elenca.

Há mais, porém.

Complementando suas argumentações, a recorrente traça um quadro comparativo (RV – subitem III5 – fls. 1641/1644) mostrando (na sua visão) os mais diversos cenários possíveis, a partir dos dados que disponibilizou ao Fisco, propugnando, em cada um deles, estar-se diante de divergências de valores e chamando a atenção novamente para os “*equivocos apontados no tópico III.2 do presente Recurso Voluntário*”.

Veja-se:

- i. Lei (preço-parâmetro) e FOB (preço-praticado);
- ii. Lei (preço-parâmetro) e CIF (preço-praticado);
- iii. IN (preço-parâmetro) e FOB (preço-praticado); e
- iv. IN (preço-parâmetro) e CIF (preço-praticado);

No primeiro cenário (item *i*), prevalecerá o critério de cálculo do preço-parâmetro previsto na Lei nº 9.430/96 – nos moldes da interpretação dada pela IN SRF nº 32/2001 – bem como o critério de cálculo do preço-praticado FOB. Neste cenário, nenhum ajuste será devido pois, tendo este sido o critério para o cálculo do ajuste devido pela Recorrente no ano-calendário em questão, o ajuste fiscal já foi feito e declarado na DIPJ/2010, no valor de R\$ 10.205.332,08, conforme reconhecido pela D. Autoridade Fiscal.

No segundo cenário (item *ii*), haverá um ajuste intermediário entre aquele feito pela Recorrente e aquele proposto pela D. Autoridade fiscal, pois, embora venha a prevalecer o critério de cálculo do preço-parâmetro previsto na Lei nº 9.430/96 – nos moldes da interpretação dada pela IN SRF nº 32/2001 –, neste cenário, prevalece o critério CIF para o cálculo do preço-parâmetro. Caso os Srs. Julgadores entendam ser este o melhor cenário decisório, o ajuste devido será o seguinte (cf. **Doc. 05 da Impugnação**):

Método Cálculo	Ajuste Total	Percentual de Ajuste
PRL - RV Pura	19.316.725,43	96,16%
PRL - RV Pura / Insumo à 60% MP Indiv.	47.155,71	0,23%
PRL - Insumo à 60 % MP Indiv.	6.909,48	0,03%
Ajuste Total	19.370.790,59	

Assim, o ajuste, neste cenário, corresponderia, a **R\$ 19.370.790,59**.

No terceiro cenário (item *iii*), haverá igualmente um ajuste intermediário, pois, neste caso, prevalece o critério de cálculo do preço-parâmetro nos moldes da IN 243, porém, com o critério FOB de cálculo do preço-praticado.

Caso os Srs. Julgadores entendam ser este o melhor cenário decisório, o ajuste devido será o seguinte (cf. **Doc. 06 da Impugnação**):

Método Cálculo	Ajuste Total	Percentual de Ajuste
PRL - Insumo à 60 IN243	59.023.341,42	58,02%
PRL - RV / Insumo à 60% IN243	29.351.995,26	28,85%
PRL - RV Pura	9.531.280,30	9,37%
CPL	0,00	0,00%
Ajuste Total	97.906.616,99	

Assim, o ajuste, neste cenário, corresponderia, a **R\$ 97.906.616,99**.

No quarto cenário (item iv), prevalecerá o cálculo do ajuste tomando-se como referencial o critério de cálculo do preço-parâmetro previsto na IN 243 e o do preço-praticado conforme o preço CIF. No entanto, mesmo neste cenário mais remoto, cumpre ressaltar, desde já, que em virtude dos equívocos apontados no tópico III.2. do presente Recurso Voluntário, **não poderá prevalecer o ajuste no valor de R\$ 146.621.366,71 proposto pela D. Autoridade Fiscal**. Refazendo-se os cálculos da própria fiscalização e considerando-se os cálculos refeitos pela d. DRJ relativamente aos ajustes de preços de transferência aplicados aos produtos importados e destinados à revenda e industrialização (conforme também já indicou no item III.3. e na nota de rodapé nº1 do presente recurso administrativo) chega-se ao seguinte ajuste

Método Cálculo	Ajuste Total	Percentual de Ajuste
PRL - Insumo à 60 IN243	61.661.391,47	53,42%
PRL - RV / Insumo à 60% IN243	29.202.799,97	26,32%
PRL - RV Pura	19.316.725,43	16,74%
Ajuste Total	110.180.917,14	

Concluindo e finalizando (RV – fls. 1643/1644

Não fosse a nulidade ensejada por grave erro de cálculo, o ajuste que seria devido neste remoto cenário seria de **R\$ 110.180.917,14**.

Sinteticamente, tem-se os seguintes ajustes para cada um dos cenários decisório aqui envolvidos:

LEI x FOB	LEI x CIF	IN x FOB	IN x CIF
Ajuste já feito na DIPJ/2010	R\$ 19.370.790,59	R\$ 97.906.616,99	R\$ 110.180.917,14

A recorrente questionou ainda, a glosa da compensação de prejuízo fiscal efetuada pelo Fisco no valor de R\$ 5.022.170,83, remanescente de períodos anteriores e controlados no PA nº 16561.720116/2012-75, entendendo que enquanto pendente de decisão definitiva referido processo, tal montante não poderia ser glosado.

E concluiu seu RV opondo-se à possível incidência de juros sobre multa de ofício e requerendo aplicação, em caso de empate no julgamento, dos dizeres do artigo 112, do CTN.

Apreciando o RV, foi acolhida proposta deste Relator para conversão do julgamento em diligência, o que se fez mediante a Resolução nº 1402-000.714, de 18/09/2018 (fls. 1680/1696), quando foram apontados os quesitos a ser respondidos pela unidade de origem da RFB e as providências a tomar, conforme abaixo reproduzido:

“Neste eito, pelo relatado e o mais que consta nos autos, incluindo centenas de cálculos em arquivos não-pagináveis, as variáveis presentes e as várias nuances sobre os fatos aqui tratados que tornam, em sede de julgamento, praticamente inexecutável que este Relator individualmente e o Colegiado como um todo possam firmar e formar convicção para decidir sobre a matéria sob julgamento especialmente por exigir conferências de cálculos absolutamente impraticáveis de serem feitas nesta fase processual, entendo que o julgamento deva ser convertido em diligência com a baixa dos autos à unidade de origem a fim de que a Autoridade Fiscal autuante ou quem lhe faça as vezes analise detalhadamente as alegações da recorrente, especial e especificamente as constantes nos subitens III.2 do Recurso Voluntário (fls. 1595/1600) e III.5 (fls. 1641/1644) e informe:

1. se procedem os argumentos e os cálculos levados a efeito pela recorrente e detalhados no subitem III.2. (fls. 1595/1600) do Recurso Voluntário;
2. igualmente, se tem procedência o que foi aduzido no subitem III.5 (RV – fls. 1641/1644), especialmente no que se reporta ao decorrido no subitem III.2;
3. ainda em relação ao subitem III.5, verificar **se e em que** os quatro cenários reproduzidos no RV (fls. 1641/1644) têm pertinência ou interferem nos trabalhos da Fiscalização, especialmente na matéria tributável, de forma a alterar os lançamentos, justificando a resposta.

*Do procedimento citado, elaborar relatório circunstanciado e conclusivo do qual deverá a recorrente ser cientificada, com abertura do prazo de 30 dias para que, querendo, se manifeste **exclusivamente** sobre os pontos tratados na diligência.*

Após, com ou sem manifestação da recorrente, os autos devem retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento”.

A Autoridade Tributária da RFB, pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes em São Paulo Divisão de Fiscalização 1 realizou os procedimentos que entendeu cabíveis e concluiu seu trabalho mediante **RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL** de 18/09/2019 (fls. 1703/1705):

PAF nº	16561.720109/2014-55
Interessado	Robert Bosch Ltda.
CNPJ nº	45.990.181/0001-55
Assunto	preço de transferência – importação de bens

RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL

Em decorrência da resolução nº 1402-000.714, de 18/08/2018, da 2ª turma ordinária da 4ª câmara da 1ª seção de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a fiscalização apresenta a manifestação seguinte.

1ª parte – procedência dos argumentos e cálculos do subitem III.2 do recurso voluntário

A fiscalização informa que de fato houve o erro de cálculo no ajuste do **PRL20/60**, conforme apontado pelo recorrente.

O cálculo foi feito pela DRJ, e o recorrente concorda com esse recálculo, que totalizou R\$ 29.202.799,97. O cálculo original da fiscalização totalizara R\$ 59.632.524,77, gerando o excesso de R\$ 30.429.724,80, mencionado pelo recorrente na nota de rodapé nº 6, na página nº 17 de seu recurso voluntário, onde dá a sua concordância. A fiscalização conferiu este recálculo e não há reparos a fazer nele.

A fiscalização contesta, contudo, as seguintes afirmações do recorrente:

- (a) que não lhe era óbvio que o ajuste decorre da diferença entre preço praticado e preço parâmetro;
- (b) que houve esquecimento de sua parte;
- (c) que pretendeu tornar indedutível a totalidade do preço praticado;
- (d) que tenha havido erro de interpretação.

Todas estas afirmações caem por terra:

1º) quando se nota que na própria planilha de ajustes da fiscalização consta **expressamente**, na linha de rótulos, que a diferença para cálculo do ajuste é a diferença entre preço praticado e preço parâmetro.

Veja-se o excerto abaixo, extraído da página nº 143 do anexo 10 do auto de infração:

AJUSTES - PRL 20% / 60%

PRL 20 - Pg. 001 a 130

PRL 60 - Pg. 131 a 142

PRL 20/60 - Pg. 143 a 153

Qtd Consumo MP - PRL 60	Preço Praticado Médio IN 243 Unitário	Preço Parâmetro Médio Ponderado Unitário	Qtd Consumida	DIFERENÇA (Preço Praticado Médio - Preço Parâmetro Ponderado Unitário)	Margem de Divergência 5%	Ajuste Unitário	AJUSTE TOTAL (R\$ 59.632.524,77)
185.456,771	12,01	3,45	409.346,436	12,01	0,17	12,01	4.914.999,26
84.581,106	27,23	15,57	232.038,873	27,23	0,78	27,23	6.318.567,61

2º) quando se nota que, nesse mesmo anexo, tanto no cálculo do PRL20 quanto no cálculo do PRL60, a fiscalização não cometeu **nenhum erro**, embora tivesse que calcular a mesma diferença entre preço praticado e preço parâmetro.

A que se deveu, então, o erro da fiscalização, se não foi erro de conhecimento, se não foi erro de esquecimento, se não foi erro intencional, se não foi erro interpretativo?

Esse é o tipo de erro cuja causa só podemos atribuir a nossa própria imperfeição como seres humanos. Como tal, cabe-nos apenas baixar a cabeça, reconhecer o erro e procurar corrigi-lo, embora repudiemos a forma irônica e sarcástica com que o recorrente trata a falibilidade humana.

Assim entendeu o órgão julgador de primeira instância: o erro é sanável e o corrigiu.

2ª parte – procedência do cenário nº 4 do subitem III.5 do recurso voluntário

Para o cenário nº 4, há no processo quatro cálculos diferentes:

cenário nº 4				
método	auto de infração	impugnação	acórdão	recurso voluntário
PRL20	18.221.660,86	19.316.725,43	18.221.660,86	19.316.725,43
PRL20/60	59.632.524,77	30.377.719,88	29.202.799,97	29.202.799,97
PRL60	68.767.181,08	61.661.391,47	68.767.181,08	61.661.391,47
	146.621.366,71	111.355.836,78	116.191.641,91	110.180.916,87

A fiscalização considera corretos os valores do **acórdão**.

A fiscalização não pode aceitar os valores do PRL20 e do PRL60 do **recurso voluntário**, por duas razões:

- nas planilhas¹ onde calculou esses valores, o contribuinte apenas informou o **preço parâmetro** de cada produto, sem demonstrar nenhum deles, ao passo que, nos anexos 6, 7 e 8 do auto de infração, estão demonstrados todos os **preços parâmetros** utilizados pela fiscalização;
- tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, **em nenhum momento** o contribuinte apontou **erro de cálculo** no PRL20 ou no PRL60 pela fiscalização, calculado conforme o cenário nº 4. O **único** erro de cálculo apontado pelo contribuinte ocorreu no PRL20/60, razão por que a fiscalização aceita o novo valor.

3ª parte – pertinência ou interferência dos cenários do item III.5 do recurso voluntário

A súmula CARF nº 115, vinculante, estabelece que:

"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."

Súmula CARF nº 115.

Assim, de imediato, afastam-se os **cenários nº 1 e 2** apresentados pelo contribuinte, por se fundarem numa inexistente afronta da **instrução normativa à lei**.

O **cenário nº 3**, por sua vez, pretende que o **preço praticado** no método PRL leve em consideração apenas o valor FOB. Isto afronta tanto a **instrução normativa** quanto a **lei**, razão pela qual também o cenário nº 3 deve ser afastado. Eis a legislação:

"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."

Lei nº 9.430/1996, art. 18, § 6º (com a redação vigente à época do fato gerador).

"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."

Instrução normativa SRF nº 243/2002, art. 4º, § 4º.

Resta o cenário nº 4, com o qual concorda a fiscalização, com a ressalva feita na 2ª parte deste relatório.

Em suma, os cenários nº 1, 2 e 3 não têm pertinência nem interferem no trabalho da fiscalização, não podendo alterar o lançamento, pois são contrários à legislação. O cenário nº 4 é aceito, com ressalva.

São Paulo, 18 de setembro de 2019.

Cientificada em 20/09/2019 (fls. 1708), a recorrente juntou petição em 21/10/2019 (fls. 760) trazendo suas observações a respeito da diligência finalizada (fls. 1711/1715) e anexou documentos de identificação profissional dos patronos (fls. 1716/1718).

Na posição literal da recorrente:

"**ROBERT BOSCH LTDA.**, pessoa jurídica de direito privado regularmente constituída já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, vem, respeitosamente, à presença de V.Sa., por meio dos seus advogados apresentar

MANIFESTAÇÃO

sobre o relatório de diligência fiscal, do qual teve ciência em 20/09/2019 (fl. 1707), para **concordar com a conclusão** a que chegou a d. Autoridade Fiscal requerendo-se, outrossim, o reconhecimento, pelo E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), do cancelamento parcial reconhecido em diligência e a apreciação das demais razões de defesa apresentadas em Recurso Voluntário já interposto nos autos do processo administrativo em epígrafe.

Em brevíssima descrição dos fatos, rememore-se que, em 18 de agosto de 2018, a C. 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do E. CARF resolveu, por unanimidade de votos, converter o julgamento de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício em diligência, para que a d. Autoridade Fiscal informasse1:

(i) “se procedem os argumentos e os cálculos levados a efeito pela Manifestante e detalhados no subitem III.2. (fls. 1595/1600) do Recurso Voluntário”;

(ii) “igualmente, se tem procedência o que foi aduzido no subitem III.5. (RV – fls. 1641/1644), especialmente no que se reporta ao discorrido no subitem III.2”;

(iii) “ainda em relação ao subitem III.5, verificar se e em quê (sic) os quatro cenários reproduzidos no RV (fls. 1641/1644) têm pertinência ou interferem nos trabalhos da Fiscalização, especialmente na matéria tributável, de forma a alterar os lançamentos, justificando a resposta”.

Apenas para que não parem dúvidas sobre o quanto determinado pelo E. CARF, em Resolução, e sobre o objeto da diligência efetuada, a Manifestante esclarece, por um lado, que o **item III.2.** de seu Recurso Voluntário trata de **erro de cálculo** incorrido pela d. Autoridade Autuante – que, para alguns produtos, considerou, no Auto de Infração, que o **preço parâmetro seria igual a zero** e que, portanto, os **ajustes** de preços de transferência equivaleriam a **todo o preço praticado**.

Por outro lado, pontua-se que, no **item III.5. do Recurso Voluntário**, a Manifestante expôs seus cálculos de ajustes em cada um dos **cenários** de resultados de julgamento e, portanto, de hipóteses de cancelamento do Auto de Infração. Assim, a Manifestante apresentou as diversas combinações de resultados, caso um ou outro argumento de defesa fossem acolhidos.

Têm-se, desta forma, valores de ajustes a serem cancelados, caso se acolhessem os argumentos: **(a)** relativo aos erros de cálculos – referenciados no aludido item III.2 do Recurso Voluntário; ou **(b)** da ilegalidade da IN 243 e da necessária adoção do valor FOB no preço praticado (que é justamente o valor de ajuste já indicado em DIPJ e que deveria levar ao cancelamento integral do Auto de Infração; ou **(c)** da ilegalidade da IN 243, mas mantendo-se o preço praticado CIF; ou **(d)** da necessária adoção do valor FOB no preço praticado, mas sem a alteração do preço parâmetro, que, então, seria calculado pela IN 243, conforme realizado pela d. Autoridade Fiscal.

Vê-se, portanto, que a Manifestante, no item III.5 de seu Recurso Voluntário, nada mais fez do que expor os diferentes **possíveis cenários de êxito** na esfera administrativa, demonstrando qual montante de ajuste seria mantido (e cancelado) em cada dessas hipóteses.

Diante disso, em resumo, o E. CARF determinou que a d. Autoridade Fiscal se pronunciasse, especificamente, sobre o erro de cálculo denunciado pela Manifestante (item “i” da Resolução), sobre o efeito deste erro nos ajustes autuados (item “ii” da Resolução) e sobre os demais cálculos realizados pela Manifestante para tratar dos cenários de êxito possíveis identificados pela Manifestante (item “iii” da Resolução).

Pois bem.

Quanto aos itens “i” e “ii” – i.e. sobre o erro de cálculo incorrido no Auto de Infração – andou bem a d. Autoridade Fiscal ao reconhecer seu equívoco quando da apuração dos ajustes a serem autuados e a procedência dos argumentos suscitados pela Manifestante.

Tanto é assim que a d. Autoridade Fiscal, por fim, propôs, em diligência, o cancelamento parcial do Auto de Infração, na medida em que reconheceu que os ajustes de preços de transferência impositivos à Manifestante seriam de, no máximo, **R\$ 116.191.641,91** conforme decidido já pela DRJ (e não de R\$ 146.621.366,71, como originalmente lançado na autuação fiscal).

Cumpra, aqui, mencionar, que a Manifestante tinha identificado, em seu Recurso Voluntário, que o valor máximo de ajuste seria de R\$ 110.189.916,87, de modo que há uma diferença de R\$ 6.001.724,84 entre o valor encontrado pela DRJ (e corroborado pela d. Autoridade Fiscal nesta diligência) e o pela Manifestante.

Nesse contexto, afirma a d. Autoridade Fiscal que seguiu o valor proposto pela DRJ, porque não conseguiu identificar a **composição** do preço parâmetro calculado pela Manifestante, o que – deve-se pontuar – é criticável. Afinal, em nenhum momento, a d. Autoridade Fiscal intimou a Manifestante, durante este procedimento de diligência, para que apresentasse tais informações.

De todo modo, apesar desta crítica e da diferença existente entre os montantes apurados no acórdão da DRJ (e pela d. Autoridade Fiscal responsável por esta diligência) e o identificado em Recurso Voluntário, a Manifestante, em nome do princípio da celeridade processual e do interesse em não prolongar esta controvérsia específica, **aceita o valor proposto, nesta diligência, para cancelamento do Auto de Infração**.

Assim, tendo-se em vista que a diferença entre os valores apurados pela DRJ e pela Manifestante é de pouco mais de R\$ 6.000.000,00 – o que, evidentemente, não é pouco, mas é valor relativamente baixo no contexto geral do Auto de Infração – a Manifestante contenta-se com a retificação do Auto de Infração proposta pela d. Autoridade Fiscal, **no que concorda que o valor de ajuste deve ser reduzido para R\$ 116.191.641,91 após esta diligência**.

Por sua vez, **quanto ao item “iii”** da Resolução (e transcrito acima), observa-se que a d. Autoridade Fiscal restringiu-se a descrever os cálculos realizados pela Manifestante para cada um dos possíveis cenários de êxito e a refutá-los. Afinal, a d. Autoridade Fiscal entende que nenhum deles seria aplicável, pois não procederiam as teses suscitadas pela Manifestante **(a)** da ilegalidade na IN 243, nem tampouco **(b)** a necessária exclusão dos dispêndios de frete, seguros e tributos do preço praticado para adoção do PRL.

Em face desta parte do Relatório de Diligência Fiscal, a Recorrente vem apresentar sua discordância, por entender que suas razões recursais são totalmente procedentes e, por conseguinte, deve-se concluir tanto pela ilegalidade da IN 243 quanto pela impossibilidade de adoção do valor CIF no preço praticado do PRL.

Nestes termos, a Manifestante **concorda, parcialmente, com o resultado da presente diligência fiscal**, para que os ajustes autuados sejam reduzidos a R\$ **R\$ 116.191.641,91**, cancelando-se o Auto de Infração proporcionalmente. Em adição, requer-se que esta C. Turma aprecie as demais razões recursais apresentadas pela Recorrente para cancelar, integralmente, o Auto de Infração em epígrafe”.

Postos os argumentos das partes, analisada a decisão recorrida, verificados os documentos, baixados os autos em diligência com certificação da Autoridade Fiscal e contestação da recorrente, além da juntada de mais documentos, passa-se ao voto.

Para melhor visualização, relembre-se o que está em apreciação, após a exoneração parcial feita pela decisão de 1º Piso:

a) Base de Cálculo (valores tributáveis)

Método	Fiscalização	Contribuinte	Decisão
PRL20	18.221.660,86	19.316.725,43	18.221.660,86
PRL60	68.767.181,08	61.661.391,47	68.767.181,08
PRL20/60	59.632.524,77	30.377.719,88	29.202.799,97
Total	146.621.366,71	111.355.836,78	116.191.641,91

Imprescindível destacar que o valor da 3ª coluna – R\$ 116.191.641,91 - é exatamente o que foi confirmado pela diligência e aceito expressamente pela recorrente, conforme Relatório Fiscal e Manifestação da contribuinte, acima reproduzidos.

Desse modo, valor INCONTROVERSO, sendo desnecessárias maiores digressões.

Importante um parêntese neste momento para já se analisar o recurso de ofício manejado pela presidência da 5ª Turma da DRJ/SPO.

Com se pode ver nos autos, o montante de R\$ 116.191.641,91, FOI EXATAMENTE o recalculado e assumido pela DRJ no Acórdão 16-75.427, da 5ª Turma da DRJ/SPO, sessão de 20/01/2017 (fls. 1539/1570) como base de cálculo dos lançamentos, levando à consequente redução nos valores apostos nos autos de infração de IRPJ e de CSLL nesta parte

Veja-se a conclusão do Acórdão (fls. 1569/1570):

IRPJ (R\$):

Ajustes de preços de transferência	105.986.309,83
Compensação indevida	5.022.170,83
= Matéria tributável mantida	111.008.480,66
IRPJ (15%)	16.651.272,10
Base de cálculo do adicional	111.008.480,66
Adicional (10%)	11.100.848,07
Total IRPJ mantido	27.752.120,17
Multa de ofício (75%)	20.814.090,12

CSLL (R\$):

Ajustes de preços de transferência	105.986.309,83
(-) base negativa compensada (30%)	(31.795.892,95)
= resultado ajustado	74.190.416,88
CSLL mantida (9%)	6.677.137,52
Multa de ofício (75%)	5.007.853,14

Esclareça-se que a diferença entre os valores de R\$ 116.191.641,91 e R\$ 105.986.309,83 = R\$ 10.205.332,08 é exatamente o que a recorrente informou em sua DIPJ do período (TVF – fls. 939):

DESCRIÇÃO	VALOR
Ajustes PRL (IN SRF 243/2002)	R\$ 146.621.366,71
(-) Ajustes declarados na DIPJ/2010	- R\$ 10.205.332,08
= Valor Total do Ajuste a ser Efetuado	R\$ 136.416.034,63

Pois bem.

Por concordar integralmente com a posição da Turma *a quo*, sem qualquer ressalva nesta matéria, **conheço do recurso de ofício e a ele nego provimento**, mantendo a decisão recorrida.

Do mesmo modo e concomitantemente, em face das conclusões da diligência, da expressa e literal aceitação da recorrente em relação a este tópico e valores e pela coincidência

dos temas, o **recurso voluntário**, nesta parte restou prejudicado, posto que o que nele está requerido NESTE tópico já foi afastado pela decisão de 1º Piso.

Resta, então, verificar os demais aspectos invocados no recurso voluntário, a saber:

1. Ilegalidade da IN SRF nº 243/2002;
2. Ilegalidade da sistemática de aplicação do método PRL 60 prevista na IN SRF nº 243/2002;
3. Indevida inclusão do frete, seguros e impostos na apuração do preço praticado;
4. Glosa de prejuízos fiscais de períodos anteriores;
5. Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;
6. Aplicação do artigo 112, do CTN, em caso de decisão por voto de qualidade.

Princípio pelo primeiro item.

DA ILEGALIDADE DA IN SRF Nº 243/2002

A respeito, ainda que entenda o inconformismo veemente da recorrente, fato é tal ato normativo vem sendo aplicado ao longo dos anos e nunca houve a decretação de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, ou seja, encontra-se em plena vigência.

Aliás, não só em plena vigência como sua validade foi inclusive atestada recentemente pela 2ª Turma do STJ, de forma unânime, considerando sua legalidade ao estabelecer critérios para cálculo dos preços de transferência no método Preço de Revenda Menos Lucro (**PRL**), tendo prevalecido o voto do relator, ministro Francisco Falcão, para quem a IN “*consubstanciou a correta interpretação do artigo 18 da Lei 9.430/1996*”, que trata dos métodos de cálculo de preços de transferência”.

O processo (REsp1787614/SP) retornou à pauta após pedido de vista do ministro Mauro Campbell em 20 de agosto 2023. Na oportunidade, ao declinar seu voto, o Ministro assentou ter decidido acompanhar integralmente o voto do Relator, sem acréscimo de outros fundamentos, “*por entender que a dúvida que eu tinha foi dissipada com o pedido de vista*”. Os demais ministros também votaram com o relator.

A decisão tem a seguinte ementa:

REsp 1787614 / SP

RECURSO ESPECIAL 2018/0336670-9

RELATOR Ministro FRANCISCO FALCÃO (1116)

ÓRGÃO JULGADOR T2 - SEGUNDA TURMA

DATA DO JULGAMENTO 02/10/2023

DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJe 15/04/2024**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. IRPJ. CSLL. ART. 18 DA LEI N. 9.430/1996. MÉTODO PRL. INTERPRETAÇÃO. IN SRF N. 243/2002. LEGALIDADE.

I - Trata-se, na origem, de mandado de segurança impetrado com a finalidade de ver assegurado o direito à apuração dos preços de transferência pelo método PRL segundo os critérios estabelecidos pelo art. 18 da Lei n. 9.430/1996, afastando-se aqueles constantes na Instrução Normativa SRF n. 243/2002.

II - Inicialmente, afasto a alegada violação ao art. 535, II, do CPC/1973, tendo em vista que os embargos de declaração opostos contra o acórdão de origem, ao apontar supostas omissões, serviram como mera demonstração de inconformismo da recorrente, na tentativa de ver reapreciados os argumentos já expostos e analisados, com o intuito de obter efeito infringente. Desse modo, inexistente a violação ao mencionado dispositivo em razão da rejeição dos embargos de declaração.

III - O objetivo principal da metodologia dos preços de transferência é assegurar ao Estado que os fatos geradores de obrigações tributárias não escapem do seu poder tributante por força da alocação de lucros promovida por contribuintes dotados de projeções empresariais internacionais. Trata-se de um instrumento de combate à erosão das bases tributáveis decorrente da transferência de valores para outras jurisdições, sobre a qual a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE vem se dedicando por meio do Plano de Ação sobre BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Em termos práticos, a sistemática está baseada na comparação entre uma operação em condições normais de mercado e a operação entre partes vinculadas, determinando-se o valor envolvido na operação a partir do que usualmente acontece em situações desprovidas de vinculação (preço parâmetro). É dizer, os Estados adotam tal sistemática para que se descubra ou se confirme o real preço do bem importado, evitando assim a indevida exportação de lucros.

IV - No Brasil, a metodologia dos preços de transferência foi instituída pela Lei n. 9.430/1996, norma que compreende o conceito de partes relacionadas e elenca os métodos estabelecidos, dentre eles o PRL, objeto de discussão no presente caso. Sob a redação da Lei n. 9.430/1996 vigente à época da propositura do mandado de segurança, o PRL foi um método de margens predeterminadas mediante a imposição de um coeficiente presumido de lucro, com o qual o contribuinte

concordava ao optar pela aplicação em suas operações com partes relacionadas.

V - A interpretação adotada pela Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa SRF n. 243/2002, referendada pelo Tribunal de origem, não viola o art. 18 da Lei n. 9.430/1996, tampouco os demais dispositivos legais indicados. Trata-se de interpretação lógica, com base na ratio legis, ou seja, na finalidade da norma instituída. A função de uma instrução normativa não é a mera repetição do texto da lei, mas a sua regulamentação, esclarecendo a sua função prática.

VI - A Instrução Normativa SRF n. 243/2002 teve por finalidade apenas consubstanciar a correta interpretação que se deve fazer no que diz respeito à metodologia prevista pelo art. 18 da Lei n. 9.430/1996, em observância ao art. 100, I, do CTN, sem que houvesse indevida majoração do tributo. A forma de cálculo prevista em lei e pormenorizada pelo art. 12 da Instrução Normativa SRF n. 243/2002 atende à finalidade consagrada pela sistemática do preço de transferência, sendo a interpretação defendida pela recorrente verdadeira causa de desrespeito aos arts. 43 e 97 do CTN, ao pretender a redução de sua carga tributária mediante a dedução indevida de valores.

VII - O advento da Lei n. 12.715/2012 com o intuito de incluir as previsões da Instrução Normativa SRF n. 243/2002 ao texto da Lei n. 9.430/1996 não deveria ser encarado como reconhecimento pelo Fisco de que a norma infralegal extrapolou a previsão legal. Não obstante o correto posicionamento da Receita Federal do Brasil, tal como exposto no presente voto, é no mínimo adequada a alteração da norma para estancar as inúmeras batalhas na seara administrativa e judicial, como medida de redução de danos fiscais e de custos com o contencioso tributário.

VIII - Recurso especial improvido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, acompanhando o Sr. Ministro Francisco Falcão, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.

Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques (voto-vista) e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES À EMENTA**(VOTO VISTA) (MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES)**

"[...] é o próprio art. 18, da Lei n. 9.430/96 que exige a correção dos parâmetros utilizados pelo normativo anterior (IN/SRF n. 32/2001), o que ensejou a publicação da norma impugnada (IN/SRF n. 243/2002), sendo desnecessário o art. 48, da Lei n. 12.715/2012, sob o ponto de vista estritamente jurídico".

"Em relação à legalidade tributária, ainda que se entendam relevantes a diferenças redacionais [...], não há qualquer malferimento ao princípio. Na impossibilidade de se isolar o mesmo bem na entrada e na saída, o que a IN/SRF n. 243/2002 faz, em complemento ao comando legal, explicando-o para a sua correta execução [...], é calcular o percentual de participação desse mesmo bem da entrada dentro do bem (ou conjunto de bens) da saída. Essa medida está de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal para quem a legalidade tributária imposta pelo texto constitucional não é estrita ou fechada - Tema n. 829/STF. Isto significa [...] que a instrução normativa não precisa repetir 'ipsis litteris' o que já está na lei. Ao contrário disso, consoante os precedentes mais recentes, a Corte Constitucional adota o princípio da legalidade tributária suficiente, onde a lei estabelece parâmetros e nortes que deverão ser preenchidos - com a razoabilidade necessária em uma relação entre fins e meios - pelos normativos infralegais [...]"

No CARF, em sua CSRF:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF Nº 243/2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

O princípio da legalidade tributária, albergado no art. 150, I, da Constituição da República, estabelece que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei. O preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resulta em ajustes ao lucro líquido sempre em montantes iguais ou inferiores àqueles calculados segundo a correta interpretação da Lei nº 9.430/96, daí porque não há que se falar em violação ao princípio da legalidade tributária. (Ac. 9101-002.514)

Matéria objeto de Súmula 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.

Questionamento afastado.

DA INDEVIDA INCLUSÃO DO FRETE, SEGUROS E IMPOSTOS NA APURAÇÃO DO PREÇO PRATICADO;

A respeito da inclusão do frete, seguros e impostos na apuração do preço praticado havia, à época, dispositivo legal em plena vigência que não pode ser superado pelo julgador administrativo, no caso, artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996 *“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”*.

Devidamente regulamentado pela IN SRF nº 243/2002, art. 4º, § 4º:

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.

De seu turno, o artigo 12, citado no dispositivo acima:

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:

Na jurisprudência do CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais, em processo de interesse da própria recorrente:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.

Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. A inclusão desses valores no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito do sujeito passivo em deduzi-los integralmente como despesa no levantamento do lucro líquido do exercício. Por outro lado, a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado

prejudicaria a sua comparabilidade com o preço parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que neste último estão necessariamente incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.(Ac. 9101-003.206)

Consequentemente, entendo não haver lastro a acolher o pleito da recorrente, pelo que nego provimento ao RV nesta parte.

DA GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES

Em seu recurso voluntário brada a recorrente (fls. 1656/1658):

Como se vê, a fiscalização glosou a compensação efetuada pela Recorrente no valor de R\$ 5.022.170,83 de prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores sob a justificativa de que a ação fiscal formalizada nos autos do processo administrativo nº 16561.720.116/2012-95 teria corrigido para apontar a existência de lucro real no período.

A Recorrente informa que apresentou Recurso Especial no referido processo, o qual encontra-se pendente de julgamento. **Uma vez que tal julgamento constitui uma questão prejudicial acerca do aproveitamento do mencionado prejuízo fiscal, não poderá, o presente processo, ter o seu julgamento concluído antes daquele.**

A d. DRJ, no entanto, embora *expressamente* reconheça que a Recorrente apresentou Recurso Especial nos autos do processo administrativo nº 16561.720.116/2012-95, entendeu que não há necessidade de suspender o julgamento do processo em epígrafe. Isso porque, a Recorrente pode, em tese, recorrer dessa decisão de primeira instância, caso, no futuro, se conclua naquele processo administrativo que a autuação improcede e que o prejuízo fiscal declarado pela Recorrente é legítimo.

Ora, o entendimento esposado na decisão ora recorrida é absolutamente inaceitável, uma vez que a d. Autoridade Julgadora acaba por presumir uma infração fiscal (apreciada em outro processo) da Recorrente e, por outro lado, efeitos definitivos de decisões administrativas (proferidas igualmente em outro processo) sem trânsito em julgado em tal esfera, o que, enfim, é contrário às regras do Direito Tributário brasileiro e própria lógica processual vigente.

(...)

Assim, se a Recorrente sequer pode ser considerada devedora daquele crédito tributário naquele processo, como se presumir que tal crédito seja considerado causa legítima pela d. DRJ, no processo em epígrafe, para manter a glosa do prejuízo fiscal? É dizer, a *precariedade* da exigibilidade do crédito tributário discutido em determinado processo não pode ser purgada, por presunção, e tomada como definitiva no presente processo.

(...)

Parece que não lhe sobrarão outro desfecho que não a sua nulidade. Afinal, a decisão ora recorrida terá sido proferida com base em verdadeiro erro de direito, qual seja a atribuição de efeitos jurídicos definitivos a uma decisão proferida em outro processo que, no entanto, ainda não era definitiva.

(...)

Dessa forma, resta claro, enfim, que o procedimento mais correto a ser adotado é reconhecer a interdependência dos processos e determinar que o julgamento do presente caso aguarde o desfecho final daquele processo, com o fim de que não haja prejuízo na apreciação dessa matéria.

Pois bem, deixando de lado o entendimento que tenho a respeito de situações como essas (de possível sobrestamento do feito até decisão a ser prolatada em outro processo), e aceitando a narrativa da recorrente, fato é que o evento havido e controlado no Processo nº 16561.720116/2012-95 restou encerrado, ou seja, com decisão definitiva como clamado pela defendente, conforme Ac. nº 9101-003-206 – de 07/11/2017 - 1ª Turma da Câmara Superior, com o seguinte dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, quanto (i) aos juros sobre a multa, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento; quanto (ii) à ilegalidade da IN/SRF 243/2002, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento e quanto (iii) aos seguros e fretes, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

Ou seja, inteiramente mantido o trabalho fiscal, de modo que o prejuízo utilizado não tinha substância, cabendo o lançamento de ofício no ano subsequente, como corretamente feito pelo Fisco NESTE procedimento.

Desse modo, nego provimento ao recurso voluntário e mantenho o lançamento de glosa de compensação de prejuízo fiscal no montante de R\$ 5.022.170,83.

DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOB A MULTA DE OFÍCIO

Matéria objeto da Súmula CARF nº 108, por isso desnecessárias maiores alocuções:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 112, DO CTN, EM CASO DE DECISÃO POR VOTO DE QUALIDADE

Como se sabe, atualmente a decisão a ser dada nos casos de empate na votação no âmbito do CARF está preceituada pelo artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 que disciplinou a proclamação de resultados dos julgamentos nestas hipóteses, ou seja, pelo Presidente da Turma Julgadora (artigo 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972 – PAF).

Desse modo, inexistente a previsão legal suscitada pela recorrente para aplicação do artigo 112, do CTN.

Negado provimento ao RV.

CONCLUSÃO

Pelo exposto e o que mais consta dos autos, encaminho meu voto no sentido de i) rejeitar a preliminar de nulidade suscitada por não obediência do Fisco aos dizeres do artigo 20A da Lei nº 9.430/1996; ii) negar provimento ao recurso voluntário para, ii.i) manter os lançamentos remanescentes em discussão no CARF; ii.ii) manter a inclusão do frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço de transferência; ii.iii) afastar a arguição de ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, inclusive em relação à sistemática de aplicação do método PRL 60 prevista na referida Instrução Normativa; ii.iv) rejeitar o pedido para aplicação subsidiária do artigo 112, do CTN, em caso de empate no julgamento; ii.v) manter a glosa de prejuízos fiscais de períodos anteriores; ii.vi) manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício; iii) negar provimento ao recurso de ofício, mantendo a decisão recorrida.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

Ricardo Piza Di Giovanni

O ilustre e nobre relator manifestou-se contrário a interpretação no sentido de que existia fundamento para a declaração de nulidade do processo fiscalizatório.

De acordo com a Recorrente a autoridade fiscalizadora não teria, no presente caso, seguido as determinações do artigo 20A da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela 12.715 de 17/09/2012.

Assim, a preliminar de mérito do presente recurso consistiria em definir a natureza do artigo 20-A da Lei nº 9.430/1996, incluído pelo artigo 51 da Lei 12.715, de 17 de setembro de 2012 (conversão da Medida Provisória 563, de 3 de abril de 2012, art. 41).

Filia-se a Recorrente na linha de entendimento no sentido de que tal dispositivo teria caráter de norma procedimental, por isso aplicável imediatamente a todas as ações fiscais em curso ou iniciadas após sua promulgação.

Diz o dispositivo em comento:

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 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. [\(Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012\)](#)

O grande debate apontado pelo contribuinte seria a frase “*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.*”

O contribuinte entende que deveria ter sido **intimado** a apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

Ou seja, a norma seria aplicável imediatamente, inclusive para o seu caso. Para a fiscalização e para o relator não precisa ter sido intimado o contribuinte porque a norma não se aplicava ao período fiscalizado.

Para o nobre relator a locução preambular “**A partir do ano-calendário de 2012**” reflete norma de caráter fiscal utilizada no direito administrativo-tributário, diferentemente da terminologia “ano civil”, utilizada nas relações e procedimentos de natureza privada.

Desta maneira, entende o ilustre relator que quando o legislador fez inserir no início do artigo tal redação tinha em conta dizer que “**a aplicação se daria para ações e procedimentos realizados em períodos iniciados a partir de 01/01/2012**” (ainda que as ações fiscais fossem levadas a cabo em momento posterior) e não, como pretende a recorrente, que afetasse todo e qualquer procedimento fiscal “operacionalizado” desde 1º de janeiro daquele ano, INDEPENDENTEMENTE do período sob fiscalização.

Em outras palavras, para a Recorrente o que importa é o momento em que a ação fiscal se desenrola. Para o Fisco, para a decisão de 1º Piso e para o Relator o que conta é o ANO-CALENDÁRIO OBJETO DA AÇÃO, em outro dizer, O PERÍODO TEMPORAL DOS FATOS GERADORES.

O Relator mencionou a decisão exarada pela então 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção em processo de interesse da própria recorrente (nº 16561.720116/2012-95 - Ac. 1101-001.079 - sessão de 07/04/2014) e posteriormente em relação aos embargos de declaração opostos, (2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção - Ac. nº 1302-001.742 - sessão de 19/01/2016) cuja decisão fora adoto como razões de decidir, afastando a preliminar aventada:

“As limitações acima descritas, quanto à alteração dos métodos de preço de transferência, para o ano-calendário objeto da autuação (ano-calendário 2008), não foram alteradas com a edição da Lei nº 12.715/2012, que incluiu na Lei nº 9.430/96 o artigo 20A, in verbis:

(...)

Isso porque essa alteração legislativa somente é válida para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012. Importante observar que a expressão “ano-calendário” designa “período de apuração”, não podendo ser confundido com o ano em que ocorre a ação fiscal.

Dessa forma, independentemente de a referida norma ser classificada ou não como processual / procedimental, não deve ser aplicada no caso em tela, cuja autuação é relativa ao ano-calendário de 2008, não se verificando, portanto, qualquer irregularidade no procedimento fiscal.

Acrescente-se que, na forma do §3o do art. 20ª da Lei nº 9.430/96, a Receita Federal foi autorizada a definir o prazo e a forma de opção de opção de que trata o caput, e neste sentido editou a Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012 estabelecendo que:

Art. 40. *A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos Capítulos II e III 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.*

[...]

*§ 4º A opção de que trata o **caput** será efetuada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica relativa ao ano-calendário das operações sujeitas ao controle de preços de transferência.*

Assim, somente a partir do ano-calendário 2012 o sujeito passivo pode formalizar a opção por meio da DIPJ, e é neste contexto que o Fisco está obrigado a intimar o sujeito passivo e facultar-lhe a apresentação de novo cálculo, caso desqualifique o critério originalmente apontado

na DIPJ. Embora presente, inicialmente, nuances procedimentais, a nova norma legal, invocada pela contribuinte, tem verdadeiro caráter material, porque vinculada a uma opção com forma e prazo a ser exteriorizada, a ser observada durante todo o ano-calendário, e que somente passou a ser possível a partir da apuração do ano-calendário 2012.

Estas as razões, portanto, para REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento”.

Pois bem. Com todo respeito, ousou divergir da interpretação do ilustre relator.

Entendo que o artigo 20-A da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 12.715/2012 não possui natureza material e, conseqüentemente, tem aplicação imediata.

Ora, por natureza material entendo que seria a lei que altera, dentre outros, aspectos da Hipótese de Incidência Tributária, a questão quantitativa (base de cálculo e alíquota), aspecto espacial, temporal e sujeição passiva e ativa e o próprio aspecto material.

Ocorre que, com todo respeito, entendo que o artigo 20-A não apontou novo método e nem alterou a Hipótese de Incidência Tributária, **mas tão somente instituiu novo procedimento específico de elaboração de lançamento de ofício** e, justamente por não ter aspecto material, a sua aplicação imediata é de rigor nos termos do **parágrafo primeiro** do artigo 144 do CTN, abaixo transcrito:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Ora, o artigo 20-A (a partir de 1º de janeiro de 2024 revogado pela Lei nº 14.596, de 2023), determinava que, caso o método eleito pelo contribuinte ou um de seus critérios de cálculo viesse a ser desqualificado pela fiscalização, o sujeito passivo deveria ser intimado para apresentar, no prazo de 30 dias, novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

Com todas as *venias*, entendo que o artigo 20-A criou uma **NOVA MANEIRA DE FISCALIZAR** estabelecendo o dever da autoridade fiscal intimar o contribuinte para apresentar novo método. Dito de outra forma, o artigo 20-A da Lei 9.430/96, com redação da lei de 2012, refere-se a regra de LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Como sabemos, lançamento de ofício, nos termos do artigo 142 do CTN, é um procedimento administrativo plenamente vinculado.

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Portanto, entendo que o artigo 20-A criou uma norma procedimental com especificações a serem seguidas na fase do procedimento de fiscalização.

Nesse sentido, nos termos do artigo 144 do CTN, em regra o lançamento tributário deve seguir a lei vigente à época da ocorrência do fato gerador, sendo que o parágrafo primeiro do artigo 144 impõe exceções, dentre elas as hipóteses em que a legislação, mesmo sendo posterior à ocorrência do fato gerador, tenha:

- 1) instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização,
- 2) ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas,
- 3) ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Vejamos novamente a redação do § 1º

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a **legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador** da obrigação, **tenha instituído novos critérios de** apuração ou processos de **fiscalização**, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

Com todo respeito, entendo que o artigo 20-A dispõe sobre lançamento de ofício e que instituiu novo critério processo de fiscalização. Estabeleceu-se o dever da dar oportunidade ao contribuinte de apresentar novo método.

Segundo esclareceu o Min. Dias Toffoli em seu voto no julgamento do RE 598.677, a obrigação, o lançamento e o crédito tributário estão em um caminho sequencial em busca da satisfação da obrigação tributária.

STF: “(...) o caminho comum para a satisfação da obrigação tributária é este: com a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária principal, de forma automática e infalível (como leciona Paulo de Barros Carvalho), a qual tem por objeto o pagamento da exação (ou a penalidade pecuniária), nos termos do art. 113 do CTN. Nasce para o contribuinte o dever de pagar o tributo; para o Fisco, o crédito adquire exigibilidade após o regular lançamento.

Nessa ordem de ideias, antes da ocorrência do fato gerador, não há obrigação tributária nem crédito constituído, ao menos nos moldes gerais fixados pelo CTN e estabelecidos na remansosa doutrina (...)” (STF – RE 598.677 RS, rel. Min. Dias Toffoli, j. 29-3-2021, Tribunal Pleno, 5-5-2021).

O Lançamento Tributário registra o acontecimento do mundo real (fatos), registra os aspectos previstos anteriormente em norma tributária.

De acordo com o 142 do Código Tributário Nacional Lançamento é o procedimento administrativo vinculado que:

- verifica a ocorrência do fato gerador (material),
- identifica o sujeito passivo da obrigação tributária,
- determina a matéria tributável,
- aponta o montante do crédito
- e aplica, se for o caso, a penalidade cabível .

Segue artigo 142, importantíssimo para o assunto lançamento.

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

Parágrafo único. A **atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.**

Portanto, a lei trata do lançamento como procedimento administrativo, isto é, como uma **sequência ordenada de atos administrativos** voltados à obtenção de finalidade específica.

Reforçando a tese do caráter declaratório do lançamento em face do fato gerador da obrigação tributária, o art. 144 do Código Tributário Nacional prescreve que: “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Destarte, para o CTN, o lançamento retroage à data do fato gerador, tendo eficácia ex tunc. Se à época do fato gerador estava em vigor a lei “X”, mas na data do lançamento vigia a lei “Y”, aplica-se a lei “X”;

No entanto, a **regra é atenuada com a previsão do § 1º do art. 144 do CTN**. Tal dispositivo permite que haja a retroação das normas tributárias adjetivas.

Assim, se uma determinada norma está apta a identificar a ocorrência de fatos geradores que, por algum motivo, deixaram de ser informados e apurados, poderá haver retroação normativa.

A sistemática do lançamento por homologação prevista no CTN tem por efeito a eliminação da estabilização material decorrente do ato administrativo de lançamento, ante a possibilidade de a fiscalização revisar os elementos de fato e de direito de praticamente todas as obrigações tributárias dos últimos cinco anos.

Adicionalmente, a função de estabilização do lançamento por homologação é esvaída em função da atribuição da característica de “confissão de dívida” à atividade do contribuinte, nos termos do DL 2.124/84 e da Súmula 436 do STJ.

Nesse sentido, trazendo o ônus interpretativo do contribuinte ao presente caso, a hipótese da multa de que trata o art. 44, I, da Lei 9.430/96 equipara os meros conflitos interpretativos à declaração inexata sobre aspectos fáticos, transferindo os riscos interpretativos ao sujeito passivo.

Ademais, existe distinção entre a declaração inexata, que diz respeito a aspectos fáticos, das divergências interpretativas, que dizem respeito ao processo de reconstrução de sentido dos enunciados legais e qualificação dos fatos em face das normas jurídicas.

É o caso. O artigo 20-A veio aperfeiçoar, ou até mesmo equilibrar, ou ainda suavizar o ônus interpretativo de uma norma extremamente complexa referente ao *transfer price*. O procedimento do lançamento passou a dar uma oportunidade de melhor interpretar o fato

Ora, a incidência é a formação da norma individual e concreta. É a construção de uma norma. Partindo de um texto em sentido estrito introduzido no sistema por um sistema legislativo, o aplicador da norma passa para o plano do conteúdo dos enunciados prescritivos até obter-se a compreensão das formações normativas. Faz isso primeiro entendendo o sentido do enunciado prescritivo de maneira isolada para depois comparar com outros enunciados prescritivos, atingindo seu limite nos enunciados tido como basilares para o sistema, os quais, devem, no nosso sistema, serem pertencentes ao sistema constitucional.

Portanto, a incidência é a comunicação que a norma geral e abstrata faz com a norma individual e concreta. Ou melhor, na incidência nasce a norma individual e concreta. A norma individual e concreta é a aplicação do direito e a incidência, por sua vez, o procedimento que cria o direito que será aplicado. Nesse sentido, pode-se identificar o ato de aplicação com as chamadas fontes materiais do direito.

A questão seria classificar o momento de incidência do artigo 20-A.

A incidência representa um movimento interpretativo, consequentemente, a subsunção do fato à norma significa que a hipótese descrita nos textos legais, transformadas em norma de incidência, ocorreu no mundo real e efetivamente traduzido em linguagem tal para

identificar o consequente, qual seja, quem deve pagar e quanto deve pagar, fazendo nascer a obrigação tributária e consequentemente o crédito tributário.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho Paulo de Barros Carvalho, (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. Capítulo I, itens 15 a 17) não se pode dizer que as normas são verdadeiras ou falsas e sim que são válidas ou inválidas. Dizer que uma norma existe significa reconhecer sua validade perante um sistema. Portanto, validade é a existência perante um sistema. Vigência é a força para disciplinar dentro de um intervalo de tempo.

Para Paulo de Barros não existe diferença entre vigor e vigência, classificando, sim, em vigência plena (passado e futuro) e vigência parcial (não incluiu o passado ou não incluiu o futuro).

A norma é vigente quando está apta a qualificar fatos e determinar o surgimento de efeitos de direitos. Vigência é atributo de norma válida capaz de produzir os efeitos para o qual foi criada tão logo ocorram os fatos nela descritos.

Vigência e validade podem, portanto, serem simultâneas nos veículos introdutórios de enunciados prescritivos.

Nesse cenário, o Critério Temporal da hipótese tributária” está relacionado ao **exato instante em que o fato jurídico pode ser identificado, sendo que ele pode também ser um marcador da “vigência da lei no tempo”, pois uma vez identificado o fato jurídico e seu respectivo espaço e tempo, pode-se verificar a norma correspondente que vigorou nesse tempo.**

De fato, o artigo 20-A aponta uma nova maneira da fiscalização proceder para realizar o lançamento tributário. Antes do artigo 20-A, a rejeição da fiscalização pelo método de cálculo do *transfer price* adotado pelo contribuinte autorizava a Fiscalização a apurar os ajustes de acordo com outro método. Após o artigo 20-A a Fiscalização recebeu uma ordem do legislador para que passasse a intimar o sujeito passivo para ele, e não ela Fiscalização, apresentasse um segundo método que lhe fosse mais favorável. **A MANEIRA DE PROCEDER MUDOU e, consequentemente, por se tratar de uma alteração na maneira de proceder** a norma passou a ser imediatamente aplicável a todas fiscalizações em curso ou iniciadas após a sua vigência.

Destarte, por ser uma norma procedimental entendo que é imediatamente aplicável, sendo mais preciso, deveria ter sido aplicado a partir de **17/09/2012**.

Ademais, o artigo 20-A foi instituído inicialmente pela Medida Provisória 563/12 a qual dispunha em seu artigo 41 e 54:

Art. 41. A Lei nº 9.430, de 1996, passa a vigorar acrescida dos arts. 20-A e 20-B

[...]

Art. 54. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - em relação aos arts. 15 a 23, a partir de sua regulamentação, até 31 de dezembro de 2015; e

II - em relação aos arts. 31 a 35, a partir de sua regulamentação.

§ 1º Os arts. 38 e 40 entram em vigor em 1º de janeiro de 2013; e

§ 2º Os arts. 43 a 46 entram em vigor no primeiro dia do quarto mês subsequente à data de sua publicação.

Brasília, 3 de abril de 2012; 191º da Independência e 124º da República.”

Ou seja, a própria Medida Provisória não apontou que o artigo 20-A deveria valer a partir de 2013, bem como não apontou qualquer data específica, o que confirma que sua aplicação seria imediata.

Em um exercício de interpretação, se aceitarmos que o artigo 20-A tem natureza material e não procedimental teríamos de reconhecer que referido artigo seria aplicado a fatos geradores ocorridos a partir de 2013 e, como vimos, a própria MP 563/12 não dispôs que o artigo 20-A se aplicaria a partir de 2013. Qual seria o motivo? Entendo que o motivo é justamente o fato que o artigo 20-A foi uma maneira de alterar, imediatamente, o procedimento de fiscalização, tornando-o mais democrático e ajudando o contribuinte no ônus da interpretação do fato, interpretação essa que veria a ser registrado pelo lançamento tributário.

A CSRF também já se manifestou o sentido de que o artigo 20-A teria caráter procedimental, conforme ementa abaixo transcrita, de julgamento realizado em 12 de maio de 2022, no processo 16561.720154/2012-48,

Ementa(s)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008 RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. PREÇO PRATICADO E PARÂMETRO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. ENTENDIMENTOS CONVERGENTES ENTRE ACÓRDÃOS RECORRIDO E PARADIGMA. Não se conhece de Recurso Especial no qual acórdãos recorrido e paradigma veiculam o mesmo entendimento. No caso, ambos os acórdãos entendem que os valores de frete, seguro e imposto de importação devem compor o preço praticado para fins de cálculo do ajuste de transferência no método PRL, não havendo que se falar em divergência de interpretação de legislação tributária. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2008 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ART. 20-A DA LEI Nº 9.430, DE 1996. APLICAÇÃO ÀS FISCALIZAÇÕES OCORRIDAS A PARTIR DE 2012. O art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 12.715/2012, consiste em norma tem natureza procedimental, devendo ser observada imediatamente pelas autoridades fiscais nos procedimentos em curso a partir de sua vigência. Sua inobservância acarreta nulidade do lançamento.

Por esta perspectiva, o artigo 20-A deveria ser aplicada ainda mais cedo, a partir do mês de abril de 2012, data de publicação da Medida Provisória 563/12 a qual alterou a redação da Lei 9.430, cujo teor veio a ser confirmado Lei 12.715/12.

Nesse sentido, entendo que em razão de seu caráter procedimental o artigo 20-A se aplica a todas as fiscalizações concluídas após a sua vigência. É o que deveria ser ocorrido no presente caso.

Ora, a fiscalização iniciou-se em 18/12/2013 foi encerrada em 03 de dezembro de 2014, data em que já se encontrava em vigor a lei 12.715/2012, promulgada em 17 de setembro de 2012. Ou seja, a fiscalização iniciou-se DEPOIS do início da vigência do artigo 20-A.

No entanto, a Recorrente não foi intimada a apresentar novo método mais favorável. Note-se, a fiscalização desclassificou os critérios de cálculo do método originalmente eleito e não intimou a Recorrente para apresentar outro método de cálculo.

Nesse cenário, entendo que merece ser acolhida a preliminar no sentido de reconhecer a nulidade do lançamento de ofício.

Pelo exposto, voto para acatar a preliminar de nulidade por não obediência do Fisco aos dizeres do artigo 20A da Lei nº 9.430/1996 e por conseguinte voto para que o Auto de Infração seja declarado nulo em vista do desrespeito ao disposto no artigo 20-A da Lei 9.430/96.

FRETE, SEGURO E IMPOSTOS

Com todo respeito, entendo que a inclusão dos valores de *frete, seguro e imposto de importação* no cálculo do preço praticado sujeito ao controle pelas regras de preços de transferência não teria amparo legal. Para essa finalidade, o preço praticado deve ser considerado levando em conta o “preço FOB das mercadorias”, e não o “custo CIF + II”.

Ora, o *caput* do artigo 18, da Lei nº 9.430/96 dispunha na época dos fatos:

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 [...]”

Com todo respeito aos que pensam diferente, entendo que o limite à dedução dos custos, despesas e encargos constantes dos documentos de importação ou de aquisição de bens está dirigido às *operações efetuadas com pessoa vinculada*.

Isso significa dizer que por não terem sido pagos a pessoa vinculada, não se incluir na regra acima os custos com frete, seguros e tributos devidos na importação, para fins de controle das regras de ajustes decorrentes dos preços de transferência e, portanto, não deveriam se sujeitar aos limites de dedutibilidade previstos no art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Data venia, nos termos do voto (vencedor) do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no processo 16561.000212/2008-37 proferido no Acórdão nº 9101-005.979 – CSRF no dia 09 de fevereiro de 2022,

“Ainda que tais gastos sejam considerados como integrantes do custo de aquisição das mercadorias importadas no contexto do Direito Aduaneiro, conforme disposto no artigo 13 do Decreto-Lei nº. 1.598/774, a sua exclusão do preço praticado é medida que se impõe ante a finalidade e caráter presuntivo dos limites impostos pelas regras de preços de transferência, cuja causa jurídica, antes de criar capacidade contributiva, é a de buscar afastar, por presunção de um preço mínimo ou máximo, eventual manipulação nos negócios entre partes (exportador/importador) vinculadas. Desconsiderando, então, a hipótese destes dispêndios serem pagos a empresas vinculadas – o que não é o caso – frete, seguros e impostos incidentes na importação pagos a terceiros são despesas operacionais que se excluem do campo de abrangência do transfer pricing.

O preço praticado, sujeito a controles, é por essência o valor objeto do negócio que se busca controlar, isto é, o preço firmado exclusivamente com a empresa vinculada no exterior, e nada mais.

É justamente por isso que o argumento de que a norma legal determinaria a “comparabilidade” entre o preço parâmetro e o preço praticado, necessitando-se, assim, incluir referidos valores nas duas pontas, a fim de equiparar grandezas comparáveis, a meu ver não se sustenta.

Desta maneira, por não serem suscetíveis aos limites de dedutibilidade relativos aos *transfer price* os valores de frete, seguro e tributos sobre importações não estão sujeitos aos ajustes de qualquer método aplicado.

Diante do exposto, voto para que sejam reajustados os cálculos efetuados pela autuação aplicando-se o preço FOB e não o preço CIF.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni