



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16561.720111/2011-81  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-006.029 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de dezembro de 2021  
**Recorrentes** ERICSSON TELECOMUNICAÇÕES S/A  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

**NULIDADE. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA. CORREÇÃO DOS ERROS DE FATO. MATÉRIA DE MÉRITO.**

Identificados os fatos e o direito a eles aplicável, descabe falar em nulidade do ato de lançamento. O erro na interpretação do fato ou do direito é matéria de mérito e não preliminar

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. PREÇOS PARÂMETRO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF nº 243/02. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA**

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)

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 20. APURAÇÃO INDEVIDA.**

Considerando que a fiscalização (1) utilizou o método PRL20 (PRL com margem de 20%) para item que deveria ter sido submetido ao método PRL60 (PRL com margem de 60%); e (2) apurou ajuste inferior ao oferecido à tributação pela contribuinte, exonera-se a exigência correspondente.

**RESULTADO NEGATIVO DO PERÍODO E DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO NÃO REALIZADA PELA FISCALIZAÇÃO.**

Tendo a fiscalização, equivocadamente, deixado de compensar a matéria tributável apurada com os resultados negativos do período e de períodos anteriores, exonera-se parcialmente a exigência.

**CSLL. DECORRÊNCIA.**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir os valores de R\$ 296.725,21 (decisão recorrida), R\$ 2.361.421,61 (1ª diligência) e R\$ 679.288,21 (2ª diligência), devendo ainda serem computados os prejuízos fiscais e bases negativas proporcionalmente ao montante do crédito tributário mantido

(documento assinado digitalmente)

Paulo Matteus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relator

(

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir José Dalle Lucca, e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente o Conselheiro Evandro Correa Dias.

## Relatório

Trata-se o presente processo de lançamento para a exigência de IRPJ e CSLL, por quanto à obediência das regras de preço de transferência na importação, durante o ano-calendário de 2007, de produtos posteriormente revendidos e de produtos aplicados em sua produção. As acusações se referem a ajustes relativos aos seguintes métodos:

- a) Método de Preços Independentes Comparados (“PIC”): divergência de ajuste, no montante de R\$ 100.154,17, com relação aos produtos “unidade climática para sistema rádio base” (código BPD10440) e “unidade multiplexadora com funcionalidade” (código SP56ASUP), aferição feita a partir das quantidades passíveis da ajuste, com base em dados do SISCOMEX (item 4.1 do TVF);
- b) Método de Preço de Revenda Menos Lucro – Margem 20% (“PRL 20”): divergência de ajuste, no montante de R\$ 296.725,21, com relação ao produto “transmissor 8GHZ/128” (códigos 05HAA00066AAF e 05HAA00066AAFSUP), com base na quantidade de itens vendidos (item 4.2 do TVF);
- c) Método de Preço de Revenda Menos Lucro – Margem 60% (“PRL 60”): divergência de ajuste, na ordem de R\$ 12.357.169,85, decorrente da utilização de procedimento diverso daquele previsto no art. 12 da IN 243 (item 4.3 do TVF).

Os valores correspondentes a cada item foram os seguintes:

Método	Ajuste (R\$)
PIC	100.154,17
PRL20	296.725,21
PRL60 e PRL20/60	12.357.169,85
Total	12.754.049,23

Cientificada a contribuinte apresentou impugnação na qual alegou, resumidamente, o seguinte:

- a) erro na apuração do PIC para os produtos BPD10440 E SP56ASUP em função de terem sido consideradas pelo Fisco quantidades de mercadoria que só ingressaram na empresa no ano-calendário de 2008;
- b) equívoco na apuração do PRL20, pois o produto 8GH2/128 sofreu processo produtivo, implicando na necessidade de apuração pelo método PRL60;
- c) erro na apuração pelo método PRL60 eis que, em relação a alguns produtos, foram considerados para efeito de ajuste não apenas operações de importação de vinculadas mas também com não vinculadas ou domiciliadas no Brasil;
- d) Ao discordar do cálculo do PRL60 segundo o art. 18, da Lei nº 9.430/96, nos moldes realizados pela impugnante, a Fiscalização não poderia propor um ajuste com base na IN SRF nº 243/2010, mas sim pelo método PIC;
- f) Argúi a nulidade da autuação por não ter sido indicada a infração cometida no caso do PRL60;
- g) ilegalidade da IN/SRF nº 243/2010 que, inclusive, prejudicaria a indústria nacional. Requer o direito de escolha entre o que seria o "PRL60 lei" e o "PRL60 IN";
- h) indevida inclusão das despesas com fretes e seguros no preço praticado;
- i) a Fiscalização deveria ter considerado as informações disponíveis para apuração dos ajustes pelo método PIC;
- j) Em função dos tratados firmados pelo Brasil, o ajuste de preços de transferência só pode ser aplicado quando demonstrada que a transação sob exame está em desacordo com o princípio *arms'length*;

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo SP, prolatou o Acórdão nº 1646.054 considerando a impugnação parcialmente procedente exclusivamente para acolher os argumentos de defesa no que se refere à apuração pelo PRL20. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. 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 PRL60. PREÇOS PARÂMETRO. ILEGALIDADE INCONSTITUCIONALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

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

INSTRUÇÃO NORMATIVA. TRATADOS INTERNACIONAIS. COMPATIBILIDADE.

A legislação brasileira implementa exatamente a regra do artigo 9º da Convenção Modelo da OCDE, na medida em que se aferem os preços de mercado e se calculam os ajustes apenas se os preços praticados se afastarem acima de um certo percentual (margem de divergência) das condições de mercado.

UTILIZAÇÃO DE OUTROS MÉTODOS.

A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização, que, no caso, inclusive, manteve em seus cálculos o método adotado pela contribuinte.

MÉTODO PRL20. APURAÇÃO INDEVIDA.

Considerando que a fiscalização (1) utilizou o método PRL20 (PRL com margem de 20%) para item que deveria ter sido submetido ao método PRL60 (PRL com margem de 60%); e (2) apurou ajuste inferior ao oferecido à tributação pela contribuinte, exonera-se a exigência correspondente.

RESULTADOS NEGATIVOS DO PERÍODO E DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO NÃO REALIZADA PELA FISCALIZAÇÃO.

Tendo a fiscalização, equivocadamente, deixado de compensar a matéria tributável apurada com os resultados negativos do período e de períodos anteriores, exonera-se parcialmente a exigência.

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.

Cientificada a contribuinte apresentou recurso voluntário no qual reitera as alegações já suscitadas quando da impugnação.

Em sessão ocorrida em 16 de maio de 2017, esta turma deliberou pela conversão do julgamento em diligência para que a autoridade fiscal:

- Intime o sujeito passivo a apresentar elementos da escrituração (e.g. Livro Registro de Entradas) que ateste o ingresso em 2008 dos produtos importados através das DIs 703764602 e 71706828;
- Confirme ou não as informações apresentadas pelo sujeito passivo, o que se refere ao PRL60, no sentido de que foram considerados no procedimento fiscal insumos adquiridos de pessoas não ligadas e/ou no mercado interno. A autoridade fiscal pode requisitar ao sujeito passivo qualquer documento que considere relevante para firmar o convencimento.

Após a diligência, prestados os esclarecimentos, o Auditor Fiscal concluiu pela exclusão do item 4.1 da autuação original:

De fato, conciliando-se as quantidades de importações por DIs, constatamos que 40 unidades do produto BPD10440 constante na DI n.º 071706828-0 (nacionalização), já foram consideradas nas importações efetivas de pessoas vinculadas sob os n.ºs 0713636569, 0713636470 e 0713636097.

Portanto, deverá ser excluída da quantidade total de ajuste de 90 unidades verificado na autuação fiscal. Sendo assim, a quantidade correta é 50 unidades, já declarado pelo contribuinte. *O valor adicional de autuação fiscal de R\$ 98.604,39 deverá ser cancelado, integralmente.*

A fiscalização também informa que após as correções dos valores dos estoques iniciais, dos preços praticados e quantidades de ajustes foram apurados ajustes na ordem de R\$ 1.677.534,86. Ou seja, do auto de infração original, o valor total de ajuste cancelado pelo método do PRL60, foi de R\$ 2.261.267,44. Concluindo que:

### **CONCLUSÃO**

#### **PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - IMPORTAÇÃO. MÉTODO DO PIC E PRL60. VALOR TOTAL DE AJUSTE CANCELADO APÓS A DILIGÊNCIA FISCAL**

- Método PIC ..... R\$ 100.154,17
- Método PRL60 ..... R\$ 2.261.267,44
- Valor Total Cancelado ..... R\$ 2.361.421,61

Como conclusão, FIRMAMOS no presente relatório de diligência fiscal, que após os refazimentos dos cálculos e correções das variáveis do preço de transferência, tais como, o preço praticado, preço parâmetro, valor de ajuste unitário, quantidades de ajustes e valor total do ajuste, tivemos o cancelamento do valor total de ajuste da ordem de R\$ 2.361.421,61 (dois milhões e trezentos e sessenta e um mil e quatrocentos e vinte e um reais e sessenta e um centavos).

Cientificada, a Recorrente apresentou manifestação quanto ao resultado da diligência na qual alega necessidade de se cancelar o item 4.1 e que o resultado da diligência comprovaria a iliquidez do lançamento.

Em 11 de dezembro de 2018, o processo foi novamente incluído na pauta de julgamento. Na ocasião o então Conselheiro Relator Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, acolheu a alegação de nulidade do auto de infração e subsidiariamente, no mérito, se manifestou pela necessidade de nova diligência.

A turma, no entanto, por voto de qualidade rejeitou a alegação de nulidade e converteu novamente o processo em diligência (Resolução n.º 1402-000.780) para complementação das análises determinadas na Resolução n.º 1402000.436.

Após a análise de toda a documentação que lhe foi disponibilizada e dos fundamentos arguidos pela Recorrente desde a Impugnação Administrativa, o Ilmo. Auditor Fiscal confeccionou o Relatório Conclusivo da 2ª Diligência Fiscal (fls. 6981/7001), por meio do qual atestou a existência de diversas inconsistências adicionais no Auto de Infração, que resultam, segundo seu entendimento, no cancelamento complementar de ajuste no montante de R\$ 679.288,83

Cientificada a Recorrente apresentou a manifestação de fls. 7007/7012, no qual conclui que:

19. O Relatório Conclusivo emitido pela Receita Federal apenas evidencia a necessidade de cancelamento do Auto de Infração, ante a patente precariedade do lançamento. Isso porque, constatou-se que o Auto de Infração possui seríssimos problemas de liquidez e certeza, dada a utilização de critério patentemente equivocado pela D. Fiscalização no momento de sua lavratura.

É o relatório

## Voto

Conselheiro Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relator.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

1) NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA

Desde a impugnação a Recorrente alega a nulidade do lançamento em razão de equívoco, por parte da autoridade lançadora, nos critérios utilizados para o cálculo do preço de transferência.

Conforme exposto no relatório, as duas diligências reconheceram erros decorrentes da inclusão da quantidade de produtos em estoque relativos à pessoas não vinculadas, bem como do indevido cômputo, pela Fiscalização, de ingressos por retorno de exportação temporária e nacionalização de importação RECOF.

Conforme se infere, na 1ª diligência fiscal foram reconhecidos erros de quantidade que resultariam no cancelamento de ajustes no valor de R\$ 2.361.421,61. Já na 2ª diligência fiscal foram reconhecidos erros de quantidade que resultariam na redução adicional de ajustes no valor de R\$ 679.288,83, totalizando o montante de R\$ 3.040.710,44

Em 11 de dezembro de 2018, o então Conselheiro Relator Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, acolheu a alegação de nulidade do auto de infração nos seguintes termos:

O art. 142 do CTN dispõe que: 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.

Embora seja possível adequar a base de cálculo em determinados casos, penso não ser o correto na presente situação. A resposta da diligência, realizada demonstra que não há certeza em relação ao quantum tributável.

Resta claro aos olhos deste conselheiro que o lançamento realizado padece da melhor técnica. Utilizou-se inadequadamente importações já submetidas à ajustes (Das 0713636569, 0713636470, 0713636097), no que tange ao método PIC, bem usou inadequadamente o valor integral do estoque no ano de 2007, causando distorções.

O que acaba por viciar o lançamento em sua integralidade. Lembro que recentemente votamos nos autos do processo administrativo n.º 10280.721160/201535, acórdão n.º 1402003.233, relatoria do Conselheiro Evandro Correa Dias que a incorreta subsunção dos fatos ao direito implica na nulidade do auto de infração com fulcro no art. 10, IV do Decreto n.º 70.235/72:

Na ocasião, acompanhei o Conselheiro Relator que, no entanto, restou vencido pelo voto de qualidade tendo concluído a turma pela necessidade de nova diligência.

Em sua manifestação quanto ao resultado da 2ª Diligência, a Recorrente reitera a alegação de nulidade da autuação fiscal por entender que *“a quantia de ajuste a ser cancelada foi obtida a partir do refazimento do cálculo do preço praticado dos produtos, ao racional de que, excluídos os ajustes lastreados em aquisições de pessoas domiciliadas no Brasil e de pessoas não vinculadas, o valor seria diferente daquele utilizado no Auto de Infração. Em outras palavras, o Ilmo. Auditor Fiscal não expurgou simplesmente as quantidades indevidamente ajustadas, mas fez o próprio lançamento.”* Menciona que suas conclusões são evidenciadas pelo seguinte trecho da diligência fiscal:

“8. Como sabemos, o cálculo incorreto em função da contabilização no preço praticado, de estoques iniciais com pessoas não vinculadas, com certeza provocou reflexos no cálculo do preço parâmetro.

9. Esse reflexo ocorre porque na determinação do preço parâmetro pelo PRL60, este será calculado pela aplicação da participação percentual do custo da matéria prima no custo de produção do produto(s) ao(s) qual(is) foi(ram) consumida(s) proporcionalizados ao preço líquido de venda (PLV) dos produtos acabados vendidos. Que após subtraídas a margem de lucro de 60% e a realização do ajustamento da quantidade de MP no Produto, teremos a determinação do preço parâmetro final.

10. Em relação a quantidade de ajuste, ficou patente que erros na determinação do estoque disponível de matérias primas adquiridas de pessoas vinculadas, provocará erros nas quantidades a serem ajustadas, provocando possíveis prejuízos ao contribuinte.”

Entendo que a questão a ser solucionada é a seguinte: foi feito o lançamento (tal como alegado pela Recorrente) ou os valores excluídos decorreram de ajustes quanto erros fáticos incorridos pela autoridade lançadora?

Conforme já me manifestei no julgamento do Acórdão n.º 1402-003.857 é corriqueiro, no âmbito do CARF, que os contribuintes aleguem como nulidades matérias que são questões relativas ao mérito da exigência constante do lançamento.

Provavelmente, tal confusão se dá em razão da utilização dos dispositivos legais e das normas de direito privado sobre o tema. Conforme observa SEABRA FAGUNDES, da classificação apresentada pela doutrina civilista, no âmbito do direito administrativo, deve se circunscrever ao *"uso das denominações ali adotadas"*, sendo que, mesmo quanto a esse aspecto, a utilização dessa terminologia poderá ser *"antes um fato de confusão de princípios do que de aproveitamento das experiências e sedimentações do direito privado"*. (FAGUNDES, Seabra - *O controle dos Atos Administrativos pelo poder Judiciário* - São Paulo, nº 53, jul-set. 1990, p. 14).

Com efeito, o cerne da distinção entre atos nulos e anuláveis na doutrina civilista, consiste na natureza coletiva ou individual do comando violado, uma vez que nulos são os atos que vulneram preceitos de ordem pública e anuláveis aqueles que violam preceitos que visam proteger interesses particulares. Fica claro, portanto, que tal distinção não pode ser reproduzida para o direito administrativo ou tributário onde o agir é sempre informado pelo interesse público.

Sendo assim, esclarecedor o posicionamento de CELSO RIBEIRO BASTOS que enuncia ser nulo o ato *"que apresenta vícios de legalidade atinentes à competência, ao objeto, ao motivo, à forma e à finalidade"*. (BASTOS, Celso Ribeiro - *Curso de direito administrativo*, 2002, p. 163/164). Em outras palavras, não são quaisquer vícios de legalidade que acarretam a nulidade. O erro na interpretação dos dispositivos legais é matéria que será revista nos processos de controle do lançamento e terão como eventual consequência a improcedência do lançamento e não sua nulidade.

Coerente com as premissas acima expostas são as disposições legais do Decreto nº 70.325/72 sobre a nulidade dos atos administrativos abaixo transcritas.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

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

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

O exame dos dispositivos supra mostra que só pode haver nulidade se o ato for praticado por agente incompetente ou no caso dos despachos e decisões, se ocorrer o cerceamento do direito de defesa. Feitas essas observações iniciais, passo a análise das nulidades apontadas pela Recorrente.

A Recorrente alega que a quantia de ajuste a ser cancelada foi obtida a partir do refazimento do cálculo do preço praticado dos produtos, ao racional de que, excluídos os ajustes

lastreados em aquisições de pessoas domiciliadas no Brasil e de pessoas não vinculadas, o valor seria diferente daquele utilizado no Auto de Infração.

No entanto, no caso dos autos, embora a exclusão dos ajustes decorrentes das aquisições de pessoas não domiciliadas no Brasil e de pessoas não vinculadas, tenham ocasionado a apuração de um novo preço parâmetro, analisando mais detidamente a questão, entendo que as premissas jurídicas utilizadas pela fiscalização permaneceram as mesmas. Vale dizer, a obtenção no preço parâmetro decorreu da exclusão de situações fáticas que não poderiam concorrer para composição do preço. Todavia, a base jurídica do lançamento permaneceu a mesma, qual seja, a Instrução Normativa n.º 243/2010. Como bem observou a Conselheira Edeli Pereira Bessa no voto vencedor:

De outro lado, a confirmação, pela autoridade fiscal encarregada da diligência, de que os erros alegados teriam ocorrido na maior parte dos produtos analisados, não é suficiente para acarretar a nulidade do lançamento. A autoridade lançadora se valeu das informações prestadas pelo sujeito passivo, e as provas apresentadas no contencioso para infirmá-las estão sendo regularmente apreciadas, vez que a acusação fiscal expôs claramente seus parâmetros de cálculo. Tanto é assim que a autoridade julgadora de 1ª instância, apreciando as provas apresentadas, concluiu por sua insuficiência relativamente ao primeiro ponto, e pela validade do critério fiscal no segundo. Já em diligência, no primeiro ponto identificou-se circunstância que sequer havia sido apontada na Resolução deste Colegiado, e no segundo ponto indicou-se que importações de pessoa não vinculada estariam computadas em estoques iniciais, em verificação fática que ainda será submetida à apreciação do Colegiado para avaliação do critério que deve prevalecer: se aquele adotado pela autoridade lançadora e confirmado pela autoridade julgadora de 1ª instância (validade das quantidades submetidas a ajuste porque inferiores às importadas de pessoas vinculadas no período) ou aquele alegado pela recorrente (exclusão das quantidades contempladas em estoques iniciais não adquiridas de pessoas vinculadas).

Sendo assim, não foi demonstrada incompetência da autoridade ou preterição de direito de defesa. A norma do artigo 18, §3º do Decreto n.º 70.235/72 dispõe que somente as diligências que resultem agravamento da exigência inicial ou alteração da motivação legal, demandam a realização de lançamento complementar. Vejamos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas **incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.** (*grifamos*)

Faz todo sentido a exigência de novo lançamento nas hipóteses de agravamento ou alteração da fundamentação legal. Isso porque, a atividade de lançamento, é privativa da autoridade administrativa. Sendo assim, eventual aumento dos valores inicialmente exigidos ou alteração da fundamentação legal não pode ser feita pela denominada "administração judicante". Trata-se, nesse caso, de questão de competência.

No entanto, como visto, não foi o que ocorreu no caso dos autos. Não houve alteração na fundamentação legal do lançamento e muito menos agravamento da exigência. Conforme disposto no artigo 60 do Decreto nº 70.235/72:

**Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.(grifamos)**

Finalmente, como bem observado pela Conselheira Edeli Bessa, o acórdão nº 9101-002.972, da CSRF, mencionado no voto do Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira no sentido de que o erro no dimensionamento da base de cálculo enseja nulidade do lançamento por vício material, não se adequa à hipótese dos presentes autos.

Isso porque, a referida decisão teve em conta situação fática na qual os valores mensais das despesas glosadas não estavam detalhados em demonstrativos de cálculo juntados aos autos de infração, além da recusa da autoridade fiscal em examinar esclarecimentos prestados em mídia digital. Ou seja, o procedimento fiscal foi insuficiente para identificação e motivação das despesas glosadas, sendo que a individualização das despesas glosadas somente foi apresentada, e ainda parcialmente, em diligência determinada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Vale dizer, na situação tratada pela Câmara Superior há clara ofensa ao princípio da ampla defesa e usurpação da competência pela autoridade julgadora de primeira instância. Não há, portanto, similitude com as circunstâncias presentes nestes autos haja vista a regular demonstração dos ajustes apurados, permitindo a contestação pelo sujeito passivo e a sua avaliação pelas autoridade julgadoras administrativas.

Em face do exposto, rejeito a alegação de nulidade do lançamento.

## 2) MÉRITO

Quanto ao mérito as questões suscitadas pela Recorrente podem ser divididas em matéria fáticas decorrentes de erro na composição do preço parâmetro e questões jurídicas, as quais serão analisadas separadamente.

### 2.1) DOS ERROS NA APURAÇÃO DO PIC PARA OS PRODUTOS BPD 10440 E SP56ASUP E NA APURAÇÃO DO PRL 20 E PLR 60.

Desde a sua impugnação a contribuinte aponta 3 erros cometidos pela autoridade fiscal na apuração do preço de transferência, quais sejam:

- a) erro na apuração do PIC para os produtos BPD10440 E SP56ASUP em função de terem sido consideradas pelo Fisco quantidades de mercadoria que só ingressaram na empresa no ano-calendário de 2008;
- b) equívoco na apuração do PRL20, pois o produto 8GH2/128 sofreu processo produtivo, implicando na necessidade de apuração pelo método PRL60;

- c) erro na apuração pelo método PRL60 eis que, em relação a alguns produtos, foram considerados para efeito de ajuste não apenas operações de importação de vinculadas mas também com não vinculadas ou domiciliadas no Brasil;

O erro apontado na letra “b” foi reconhecido pela decisão recorrida, conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito:

Analisando-se a memória de cálculo do método PRL60 da contribuinte (doc. 05, fl. 5280, linhas 5 e 12), em conjunto com a DIPJ/2008 (Ficha 32, fl. 98), verifica-se que, de fato, o referido item foi avaliado pelo método PRL60, apurando, a contribuinte, ajuste a título de preço de transferência no montante de R\$ 630.056,57.

Conclui-se, portanto, que a fiscalização não poderia ter efetuado os cálculos de preço de transferência utilizando o método PRL20, mas, sim, o PRL60. Destaque-se que não é da competência dessa Delegacia de Julgamento refazer o lançamento, que, com relação a esse item da autuação, padece de vício insanável.

Ademais, ainda que fosse possível aceitar os cálculos da fiscalização, o ajuste por ela apurado (R\$ 296.725,21) é inferior ao oferecido à tributação pela contribuinte (R\$ 630.056,57, pelo método PRL60), não havendo, portanto, ajuste adicional a tributar. Dessa forma, há que se excluir da autuação o ajuste de R\$ 296.725,21, relativo ao método PRL20.

No resultado da primeira diligência fiscal o erro na apuração para os produtos BPD10440 E SP56ASUP concluindo o Auditor Fiscal pela exclusão do item 4.1 da autuação original. Confira-se

De fato, conciliando-se as quantidades de importações por DIs, constatamos que 40 unidades do produto BPD10440 constante na DI nº 071706828-0 (nacionalização), já foram consideradas nas importações efetivas de pessoas vinculadas sob os nºs 0713636569, 0713636470 e 0713636097.

Portanto, deverá ser excluída da quantidade total de ajuste de 90 unidades verificado na autuação fiscal. Sendo assim, a quantidade correta é 50 unidades, já declarado pelo contribuinte. O valor adicional de autuação fiscal de R\$ 98.604,39 deverá ser cancelado, integralmente.

Na mesma diligência a fiscalização também informa que após as correções dos valores dos estoques iniciais, dos preços praticados e quantidades de ajustes foram apurados ajustes na ordem de R\$ 1.677.534,86. Ou seja, do auto de infração original, o valor total de ajuste cancelado pelo método do PRL60, foi de R\$ 2.261.267,44. Concluindo que:

### CONCLUSÃO

#### **PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - IMPORTAÇÃO. MÉTODO DO PIC E PRL60. VALOR TOTAL DE AJUSTE CANCELADO APÓS A DILIGÊNCIA FISCAL**

- **Método PIC ..... R\$ 100.154,17**
- **Método PRL60 ..... R\$ 2.261.267,44**
- **Valor Total Cancelado ..... R\$ 2.361.421,61**

Como conclusão, FIRMAMOS no presente relatório de diligência fiscal, que após os refazimentos dos cálculos e correções das variáveis do preço de transferência, tais como, o preço praticado, preço parâmetro, valor de ajuste unitário, quantidades de ajustes e valor total do ajuste, tivemos o cancelamento do valor total de ajuste da ordem de R\$ 2.361.421,61 (dois milhões e trezentos e sessenta e um mil e quatrocentos e vinte e um reais e sessenta e um centavos).

Finalmente, na segunda diligência a fiscalização constatou que persistiam erros relativos à operações realizadas com pessoas não vinculadas, conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito:

6. Como podemos notar na planilha, constam relacionados **58 produtos** que persistem erros de quantidades nos estoques iniciais que foram considerados na ponderação do preço praticado. Essas quantidades corresponderam a operações não realizadas com pessoas NÃO VINCULADAS e, portanto, não deveriam ter sido considerados na ponderação do cálculo do preço praticado.
7. O contribuinte tem razão ao reclamar as instâncias superiores que o erro em si, não somente afetou o preço praticado como, também, as demais variáveis de cálculo do preço de transferência, como: o preço parâmetro, valor de ajuste unitário, quantidade de ajuste e valor total passível de ajuste no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.
8. Como sabemos, o cálculo incorreto em função da contabilização no preço praticado, de estoques iniciais com pessoas não vinculadas, com certeza provocou reflexos no cálculo do preço parâmetro.
9. Esse reflexo ocorre porque na determinação do preço parâmetro pelo PRL60, este será calculado pela aplicação da participação percentual do custo da matéria prima no custo de produção do produto(s) ao(s) qual(is) foi(ram) consumida(s) proporcionalizados ao preço líquido de venda (PLV) dos produtos acabados vendidos. Que após subtraídas a margem de lucro de 60% e a realização do ajustamento da quantidade de MP no Produto, teremos a determinação do preço parâmetro final.
10. Em relação a quantidade de ajuste, ficou patente que erros na determinação do estoque disponível de matérias primas adquiridas de pessoas vinculadas, provocará erros nas quantidades a serem ajustadas, provocando possíveis prejuízos ao contribuinte

Por fim, o segundo relatório de diligência apresenta o seguinte quadro conclusivo:

**VI. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. VALOR TOTAL DE AJUSTE. CONSOLIDAÇÃO DO VALOR REMANESCENTE DO AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINAL**

Método de Ajuste	Valores de Ajustes em Reais
PIC	100.154,17
PRL20%	296.725,21
PRL60%	12.357.169,85
<b>(+) Valor Total Ajuste – Auto de Infração</b>	<b>12.754.049,23</b>
(-) Valor Ajuste Cancelado na 1º Dilig.Fiscal	2.361.421,61
(-) Valor Ajuste Cancelado na 2º Dilig.Fiscal	679.288,83
<b>(=) Valor Total Mantido</b>	<b>9.713.338,79</b>

**Base Legal:** IN SRFB N.º 243/2002

Verifica-se que o quadro acima deixou de excluir o valor relativo ao PRL20% que já tinha sido excluído pela decisão recorrida. Sendo assim, deve ser excluído também o montante de R\$ 296.725,2, conforme determinado pela decisão de 1ª Instância.

## 2.2) DA ILEGALIDADE DA SISTEMÁTICA DA LEI N.º 243/2002 FRENTE AO DISPOSTO NA LEI N.º 9.430/96

A primeira questão jurídica suscitada pela Recorrente refere-se ilegalidade da sistemática prevista no artigo 12 da Instrução Normativa SRF n.º 243/02 para o cálculo do preço parâmetro na aplicação do método PRL60. De acordo com a Recorrente a própria RFB teria reconhecido essa ilegalidade ao estabelecer que a nova forma de cálculo prevista pela IN SRF n.º 243/2002 só seria válida a partir do ano-calendário de 2002 e, posteriormente, com a edição da MP n.º 478 /2009.

A discussão quanto à legalidade da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002 conquanto tenha sido controversa no passado restou superada e pacificada com a publicação da Súmula CARF n.º 115 abaixo transcrita:

### **Súmula CARF n.º 115**

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

Em face do exposto, rejeito as alegações relativas à ilegalidade da Instrução Normativa n.º 243/2002.

## 2.3) DA NECESSIDADE DE UTILIZAÇÃO DO MÉTODO PIC NO CASO DOS ITENS AVALIADOS PELO MÉTODO PRL60

Alega a Recorrente que, no caso dos itens avaliados pelo método PRL60 (com base na IN SRF n.º 243/2002), haveria método de apuração disponível (PIC) que representa menor ajuste, o qual deveria ser considerado, em respeito ao § 4º do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96 abaixo transcrito:

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

(...)

§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

No caso em tela, a fiscalização manteve, em seus cálculos, o método adotado pela contribuinte no ano-calendário de 2007 para o cálculo dos ajustes de preços de transferência na importação (método PRL60).

A decisão recorrida rejeitou a mencionada alegação por entender que embora o contribuinte possa optar pelo método que lhe for mais benéfico, nos termos do artigo 18, §4º, da Lei n.º 9.430/96, isso não significa que tal opção se transforme em uma imposição aplicável à fiscalização. A única imposição dirigida à autoridade fiscal é a necessidade de se aplicar apenas um método em face do disposto no § único do artigo 40 da IN SRF n.º 243/2002.

Neste sentido, deixando de lado a divergência doutrinária e jurisprudencial no que tange à possibilidade de escolha de métodos diversos do que previsto na legislação, veja-se a ementa do acórdão proferido pela Câmara Superior, que demonstra claramente a possibilidade de escolha, pela fiscalização, de qualquer um dos métodos previstos no ordenamento jurídico pátrio, sem a necessidade de se demonstrar que o método escolhido é o mais favorável ao contribuinte:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998

#### PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA — APLICAÇÃO DOS MÉTODOS.

De acordo com o artigo 18 da Lei n.º 9.430/96, quanto à dedutibilidade dos custos, despesas ou encargos, relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações com pessoas ligadas, devem ser aplicados os seguintes métodos: Preços Independentes Comparados - PIC, Preço de Revenda menos Lucro - PRL e Custo de Produção mais Lucro - CPL, sendo vedado ao

Neste sentido, deixando de lado a divergência doutrinária e jurisprudencial no que tange à possibilidade de escolha de métodos diversos do que previsto na legislação, veja-se a ementa do acórdão proferido pela Câmara Superior, que demonstra claramente a possibilidade de escolha, pela fiscalização, de qualquer um dos métodos previstos no ordenamento jurídico pátrio, sem a necessidade de se demonstrar que o método escolhido é o mais favorável ao contribuinte:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998

#### PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA — APLICAÇÃO DOS MÉTODOS.

De acordo com o artigo 18 da Lei n.º 9.430/96, quanto à dedutibilidade dos custos, despesas ou encargos, relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações com pessoas ligadas, devem ser aplicados os seguintes métodos: Preços Independentes Comparados - PIC, Preço de Revenda menos Lucro - PRL e Custo de Produção mais Lucro - CPL, sendo vedado ao

contribuinte a aplicação de qualquer outro método, em desacordo com o princípio da reserva legal.

IRPJ - CUSTOS - DEDUTIBILIDADE - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

**A lei, ao dispor que o contribuinte poderá optar pelo método de cálculo de custos que lhe for mais favorável, não determina que a Fiscalização deverá demonstrar que o método por ela utilizado é o método mais favorável ao sujeito passivo.**

POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO MÉTODO PRL PARA PRODUÇÃO LOCAL. VEDAÇÃO DO ART. 4º, § 1º, da IN SRF 38/97. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA.

A falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. CONTRATOS DE MÚTUO COM JUROS ATIVOS.

Não há previsão regulatória nem possibilidade de registro do contrato de mútuo com juros ativos no Banco Central, sem embargo do controle por ele exercido sobre a matéria. Descabem os ajustes de preços de transferência (receita de juros), no mútuo concedido pela pessoa jurídica domiciliada no País a pessoa vinculada, na medida em que o câmbio ou a transferência internacionais em reais esteja registrada no SISBACEN, e a documentação suporte do mútuo tenha sido apresentada ao banco operador de câmbio. (Acórdão nº 9101-002.313 – Sessão de 03/05/2016) (grifamos)

Em face do exposto, improcedente a alegação da Recorrente.

#### 2.4) DA INDEVIDA INCLUSÃO DAS DESPESAS COM FRETE E SEGURO.

Alega a Recorrente que o frete e seguro não devem ser incluídos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro calculado segundo o método PRL, uma vez que são pagos a terceiros. Sendo assim, não haveria motivos para aplicar as regras de preços de transferência sobre tais parcelas, uma vez que não existe possibilidade de manipulação desses preços. Alega também que a própria fazenda adequou sua interpretação quando da edição da MP 563 (convertida na Lei 12.715) a qual, dentre outras alterações ao artigo 18 da Lei 9.430/96 incluiu o §6º A para esclarecer que não compõe o preço praticado os valores de frete e seguro.

A operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. E, quanto ao caso em análise, concernente aos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, só dois mecanismos podem ser seguidos: (1) incluindo-se na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, ou (2) excluindo-se na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Esse foi raciocínio desenvolvido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9101-003.817, o qual recebeu a seguinte ementa:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

Ementa: CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SÚMULA CARF Nº 108.

RICARF. ART. 67, §3º. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Não é conhecido Recurso Especial contra acórdão que adota entendimento de Súmula CARF, nos termos do artigo 67, §3º, do RICARF (Portaria MF 343/2015).

O acórdão recorrido amolda-se à Súmula CARF n.º 108, que prevê: "*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*".

Recurso Especial não conhecido quanto ao tema.

RECURSO ESPECIAL. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL. FRETE. SEGUROS.

É conhecido o recurso especial quanto a esta matéria diante da divergência na interpretação da lei tributária, conforme decisão da Presidente de Câmara.

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

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

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 12.715, DE 2012. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. EXCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Com a Lei n.º 12.715, de 2012 (conversão da MP n.º 563, de 2012) o mecanismo de comparabilidade passou por alteração em relação à Lei n.º 9.430, de 1996, no sentido de se excluir da apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos incidentes na importação.

Além disso, conforme destacado pelo Conselheiro André Mendes de Moura em seu voto vencedor a preservação desses parâmetros equivalentes não foi alterada com a publicação da Lei n.º 12.715/2012. Confira-se:

Para discorrer sobre a matéria **inclusão de fretes, seguros e impostos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro**, cabe transcrever a redação do art. 18, da Lei n.º 9.430, de 1996, caput e § 6º, dada antes da alteração promovida pela Lei n.º 12.715, de 2012, transcrito na sequência:

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

*I Método dos Preços Independentes Comparados PIC:*

[...]

*II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL:*

[...]

*III Método do Custo de Produção mais Lucro CPL:*

[...]

(...)

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

Primeira constatação é que a comparabilidade é o valor principal a ser tutelado na matéria atinente aos preços de transferência.

E, recusar a aplicação da comparabilidade é o mesmo que ignorar o princípio do *arm's length*. A operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. E, quanto ao caso em análise, concernente aos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, **só dois mecanismos podem ser seguidos:**

(1) **incluindo-se** na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, ou (2) **excluindo-se** na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Precisamente nesse contexto se justifica a existência do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, porque apresenta um tratamento diferente daquele previsto na regra geral para a apuração do custo contábil pelo art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

*Art 13 O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.*

*§ 1º O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá obrigatoriamente:*

*a) o custo de aquisição de matérias primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo.*

Não há coincidência na construção do sistema de tributação.

Como regra geral de dedutibilidade, incluem-se os **de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.**

Por isso, a legislação de preços de transferência, para buscar um parâmetro de comparação adequado entre preço praticado e preço parâmetro, teve que expressamente se manifestar, por meio do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, para esclarecer que a regra geral de dedutibilidade não seria aplicável. Ou seja, para fins de apuração do preço de transferência, os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação **não são dedutíveis**, devendo integrar o custo.

Portanto, como se pode observar, a redação do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996 consagra o mecanismo de **inclusão**, na apuração dos preços praticado e parâmetro, dos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

(...)

Em suma, sob a égide do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não restam dúvidas sobre o assunto: *integram o custo* (apuração do preço praticado), *para efeito de dedutibilidade* (registra-se a exceção à regra geral disposta no art. 13 do Decreto Lei nº 1.598, de 1977), *o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.*

E não há que se falar que a nova redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, teria alterado tal entendimento

Pelo contrário, confirmou que a **comparabilidade** sempre foi o valor principal a ser tutelado. Basta observar nova redação dada ao § 6º em debate, e ao novel § 6ºA:

§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

I não vinculadas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei n.º 12.715, de 2012)

§ 6ºA. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro. (Incluído pela Lei n.º 12.715, de 2012)

(...)

Primeiro, ao se revogar a redação antiga do § 6º, elimina-se a restrição colocada ao preço praticado aplicável sobre a regra de dedutibilidade geral do art. 13 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977. Ou seja, passa-se a permitir a **exclusão** dos valores de frete, seguro e tributos na importação na apuração do preço praticado. Ou seja, os dispêndios voltam a seguir a regra geral e passam a ser dedutíveis.

E, na mesma medida, com a nova redação do § 6º e o novo § 6ºA, determina-se que na apuração do preço parâmetro pelo método PRL, não serão mais considerados os valores de frete, seguro (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos na importação na apuração do preço praticado.

Ora, no ordenamento anterior à redação da Lei n.º 12.715, de 2012, o § 6º dirigia-se ao **preço praticado**, e estabelecia exceção à regra geral de dedutibilidade, determinando pela inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação, vez que, na determinação do preço parâmetro, tais dispêndios eram considerados. Como já dito, **a comparabilidade se operava mediante o mecanismo de inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na determinação dos preços praticado e preço parâmetro.**

Como bem observado pela decisão recorrida, para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela contribuinte, também o preço praticado deverá ter, em sua composição tais custos. Comparar nada mais é do que subtrair um do outro, de modo que tais custos na apuração de eventual ajuste a ser feito no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL será nulo.

## 2.5) DA INOBSERVÂNCIA DOS TRATADOS ENTRE O BRASIL E OS PAÍSES ONDE A RECORRENTE IMPORTA OS PRODUTOS QUE FORAM OBJETO DE AJUSTE.

Em seu recurso voluntário, a contribuinte alega que realiza grande volume de importações com pessoas residentes em países com os quais o Brasil firmou tratado para Evitar a Dupla Tributação, destacando como mais relevantes as transações com Holanda (Países Baixos), Coreia do Sul, Suécia, China e Espanha. Considerando que os acordos de bitributação prevalecem sobre as normas internas de direito tributário, aponta que o art. 9 " b" do acordo firmado entre Brasil e Áustria, de teor idêntico ao da Convenção Modelo da OCDE e também presente nos tratados firmados entre Brasil e todos os 5 países listados acima, não autoriza qualquer ajuste nas contas de empresas associadas se as transações entre tais empresas se efetuarem em condições de um mercado aberto norma (em bases "arm's length").

A Recorrente entende que, não tendo comprovado a Fiscalização de que os preços e métodos adotados pela Recorrente estariam em desacordo com o princípio "arm's length", não se pode fazer aplicar a IN 243 em nenhuma hipótese.

Ocorre que a legislação brasileira nada mais faz do que identificar parcela tributável em operações entre empresas ligadas, em razão da dedução de custos, despesas ou encargos que superam aqueles esperados em operações entre empresas independentes, e assim reduzem indevidamente o lucro apurado. Não há, em essência, distinção entre o resultado alcançado pela legislação brasileira e aquele permitido pelo acordo internacional: tributa-se o lucro que deixou de ser apurado pela empresa brasileira em razão das condições fixadas nas operações entre esta e empresa ligada, que resultaram em custos, despesas ou encargos superiores aos que seriam acordados em operações entre empresas independentes.

Conforme observado pela Conselheira Sandra Maria Faroni, no julgamento do Acórdão n.º 101-96.665, somente se cogitaria de conflito entre a legislação interna e os acordos internacionais citados se em algum deles fosse incorporado o parágrafo do art. 9º da Convenção Modelo da OCDE que limita os ajustes de preços de transferência como pretende a recorrente. Confira-se:

O sistema de controle de preços de transferência adotado no Brasil, não obstante voltado para o alcance do preço de transação independente (arm's length), tem suas particularidades, a mais significativa das quais é a adoção de métodos específicos fechados, com margens pré-definidas.

Esse fato configura uma diferença fundamental em relação ao sistema de controle de preços de transferência no âmbito da OCDE.<sup>[1]</sup> Não obstante na elaboração da lei brasileira tenham sido observadas as diretrizes emanadas da OCDE],.

O Relatório da OCDE<sup>2</sup> [2 Síntese Princípios Aplicáveis em Matéria de Preços de Transferências Destinados a Empresas Multinacionais, é uma tradução dos excertos de: Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations © 2001, OECD. Disponível no website [www.oecd.org](http://www.oecd.org)] que contém a síntese dos princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência expõe, nos seus Capítulos II e III, os métodos para perseguir o princípio de plena concorrência (arm's length). E o item 1.68 do referido Relatório esclarece:

"1.68. Os métodos expostos nos Capítulos II e III permitem determinar se as condições que regem as relações comerciais ou financeiras entre empresas associadas são consistentes com o princípio de plena concorrência. Do mesmo modo que não existe um método único utilizável em todas as circunstâncias, também não é necessário rejeitar este ou aquele método. Os responsáveis da Administração Fiscal devem hesitar em proceder a ajustamentos irrelevantes ou marginais. Aliás, os grupos multinacionais são inteiramente livres de recorrer a outros métodos além dos descritos no presente Relatório, desde que os preços fixados satisfaçam o princípio de plena concorrência, em conformidade com os princípios directores aqui enunciados. O contribuinte deve manter, no entanto, documentação relativa ao modo como os preços de transferência foram fixados e estar apto a disponibilizá-la."

Como se vê, as normas de apuração de preço de transferência proclamadas no âmbito da OCDE são abertas e flexíveis, enquanto a legislação brasileira optou pela rigidez de métodos específicos e fechados. Por isso, a persecução do princípio de plena concorrência (arm's length) no nosso País, embora almejada, sofre a limitação imposta pela legislação.

Escrevendo sobre o tema "preços de transferência", Paulo Ayres Barreto anota existir contradição entre a exposição de motivos do veículo introdutor de normas (a Lei 9.430/96) e o conteúdo dos enunciados prescritivos dele constantes, e que é abissal a distância entre a disciplina dos preços de transferência no Brasil e o regime adotado pelos países membros da OCDE.

Ponto relevante a ser considerado é que o Brasil não faz parte da OCDE, participando tão somente de algumas discussões, porém na qualidade de convidado.

Assim, as diretrizes (guidelines) editadas pela organização não se constituem em determinações vinculantes nem criam pré-requisitos para a eficácia e aplicação da legislação interna. Trazem, apenas, indicações de interpretação.

O tema da incompatibilidade entre o Acordo Internacional e a legislação interna já foi longamente discutido por esta Câmara em ocasião precedente, tendo pontificado, nos debates, as lúcidas considerações do brilhante Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior em torno do § 2º do artigo 9º da Convenção Modelo.

O Acordo para evitar a dupla tributação, firmado entre o Brasil e a Alemanha, não obstante plasmado no modelo da OCDE, cujo artigo 9º trata da tributação dos lucros das empresas associadas, não incorporou o parágrafo 2º do art. 9º, mas apenas seu parágrafo 1º.

O parágrafo 2º da Convenção Modelo, que não foi adotado no Acordo, trata, exatamente, de solução para os casos em que a aplicação da legislação nacional resultar em ajustes de lucros em desacordo com os princípios do artigo, causando um duplo efeito econômico. Referido parágrafo permite ajustes correlatos, a fim de se evitar este duplo efeito econômico e tem a seguinte dicção:

" Quando um Estado Contratante incluir no lucro de uma empresa desse Estado, tributando-o, lucros sobre os quais uma empresa do outro Estado Contratante tiver sido tributada, e os lucros incluídos são lucros tais que seriam devidos ao primeiro Estado Contratante se as condições de negociação fossem as de independência, então o outro Estado Contratante deve fazer um ajuste apropriado no montante de tributo cobrado sobre tais lucros. Na determinação de tais ajustes, a devida consideração deve ser dada às demais cláusulas desta Convenção e as autoridades competentes de cada Estado Contratante devem, se necessário, consultar uma a outra."

Consta dos comentários, publicados pela OCDE, ao artigo 9º da Convenção Modelo: "Questão é suscitada se procedimentos especiais que alguns países têm adotado para tratar transações entre partes vinculadas são consistentes com a convenção. Por exemplo, pode ser questionado se a inversão do ônus da prova ou presunções de todo tipo que são encontradas em legislações domésticas são consistentes com o princípio arm's length. Certo número de países interpreta o artigo como a jamais obstaculizar o ajuste de lucros de acordo com a legislação nacional que difiram daquelas do artigo e que o mesmo tem a função (apenas) de incorporar o princípio em nível de tratado. Adicionalmente, quase a totalidade dos países membros considera que requisição de informações adicionais e até mesmo a reversão do ônus da prova não constituiriam discriminação a que alude o artigo 24 da convenção (tratamento diferenciado entre nacional e estrangeiro). Entretanto, em alguns casos a aplicação da legislação nacional de alguns países pode resultar em ajustes de lucros em desacordo com os princípios do artigo. O artigo permite aos Estados contratantes tratar tais situações com ajustes correspondentes ou procedimentos conjunto de acordo. "

O fato de o Brasil jamais ter adotado o parágrafo 2º do art. 9º, tendo inclusive, quando das reuniões da OCDE com países não membros, reservado o direito de sua não inclusão em seus tratados, confirma a reserva de aplicação da legislação nacional ao tema de preços de transferência.

Por tudo isso, entendo não haver conflito entre o artigo 9º do acordo para evitar dupla tributação, celebrado com a Alemanha, e a legislação interna, ainda que, em alguns casos, não permita alcançar, rigorosamente, o "preço de concorrência", com alega a recorrente.

Em face dos exposto, nenhum conflito se verifica entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e os acordos para evitar bitributação firmados entre o Brasil e os Estados estrangeiros citados pela recorrente.

### 3) DO RECURSO DE OFÍCIO.

Conforme já exposto, a decisão recorrida exonerou o lançamento relativo ao PRL20 no montante de R\$ 296.725,21.

Método	Ajuste da fiscalização	Ajuste mantido
PIC	100.154,17	100.154,17
PRL20	296.725,21	<b>0,00</b>
PRL60 e PRL20/60	12.357.169,85	12.357.169,85
<b>Total</b>	<b>12.754.049,23</b>	<b>12.457.324,02</b>

Tal montante não alcançaria o limite de alçada necessário à interposição do Recurso de Ofício. No entanto, a decisão observou que a com relação ao IRPJ a fiscalização cometeu equívoco ao não considerar que a contribuinte apurou prejuízo fiscal de R\$ 3.708.733,88 no ano de 2007, bem como não procedeu à compensação limitada a 30% da matéria tributável com a base de cálculo negativa de períodos anteriores. Diante desses fatos procedeu aos ajustes constantes dos quadros abaixo reproduzidos:

#### IRPJ (R\$)

Matéria tributável mantida	12.457.324,02
(-) prejuízo do período	(3.708.733,88)
= resultado ajustado	8.748.590,14
(-) prejuízos anteriores (30%)	(2.624.577,04)
= valor tributável	6.124.013,10
IRPJ (15%)	918.601,96
Base de cálculo do adicional	5.884.013,10
Adicional (10%).	588.401,31
<b>Total IRPJ</b>	<b>1.507.003,27</b>
Multa de ofício (75%)	1.130.252,46

#### CSLL (R\$)

Matéria tributável mantida	12.457.324,02
(-) bases negativas anteriores (30%)	(3.737.197,20)
= valor tributável	8.720.126,82
CSLL (9%)	784.811,41
Multa de ofício (75%)	588.608,56

Corretos os ajustes promovidos pela decisão recorrida, motivo pelo qual, nego provimento ao recurso de ofício.

#### 4) CONCLUSÃO.

Em face do exposto, rejeito a preliminar. No mérito, nego provimento ao recurso de ofício e dou parcial provimento ao recurso voluntário para excluir os valores de R\$ 296.725,21 (decisão recorrida), R\$ 2.361.421,61 (1ª diligência) e R\$ 679.288,21 (2ª diligência), devendo ainda serem computados os prejuízos fiscais e bases negativas proporcionalmente ao montante do crédito tributário mantido.

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio