



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 16561.720142/2019-90 |
| ACÓRDÃO | 1101-001.335 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 12 de junho de 2024 |
| RECURSO | DE OFÍCIO |
| RECORRENTE | FAZENDA NACIONAL |
| INTERESSADO | DOW BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA. |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar de nulidade do lançamento.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO DOS PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS - DIFERENÇAS DE QUANTIDADES NEGOCIADAS - DESQUALIFICAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO - MOTIVAÇÃO NÃO AMPARADA PELA LEGISLAÇÃO.

A desqualificação da opção do contribuinte pela aplicação do método dos preços independentes comparados - PIC, para fins de cálculo do preço parâmetro, é ato vinculado, que requer adequada motivação. Não autoriza a desqualificação a simples constatação de diferenças de quantidade, sem a demonstração dos respectivos efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, demonstração esta que deve basear-se em documentos de emissão da pessoa jurídica vendedora que evidenciem a prática de preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

DOW BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA., já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário contra acórdão proferido pela 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ), em 10 de junho de 2020.

2. Trata-se de lançamentos de ofício de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes ao ano-calendário 2014, no montante consolidado de R\$ 40.439.426,84, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

3. A autoridade fiscal desqualificou o método utilizado em função do descumprimento de ajustes de equalização de preços previstos no art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.312/20122. O lançamento ocorreu com base nos cálculos apresentados pelo contribuinte resultantes da adoção de outro método: Método do Preço de Revenda Menos Lucro com Margem Setorial de Lucro de 30% - PRL30. O valor complementar de ajuste foi de R\$ 76.541.086,69.

4. A seguir o valor apurado pela autoridade fiscal, conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 238):

8. DA INFRAÇÃO APURADA. VALOR COMPLEMENTAR DE AJUSTE AO E-LALUR E E-LACS

Os cálculos apresentados pelo contribuinte, método do PRL-30, o valor complementar de ajuste foi de R\$ 76.541.086,69 (setenta e seis milhões e quinhentos e quarenta e um mil e oitenta e seis reais e sessenta e nove centavos), conforme demonstrativo a seguir.:

| Cód. Produto | Descrição | Unidade de Medida | Método | Quantidade a Ser Ajustada | Preço Praticado | Preço Parâmetro | Ajuste Unitário | Ajuste Total |
|--|--|-------------------|--------|---------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|----------------------|
| 00148691/00027582/00272593/00272594/00090618/00282003 | VORANATE T-80 TYPE I TDI | KG | PRL | 22.199.538,10 | 6,06 | 4,39 | 1,66 | 36.956.039,34 |
| 11004548/11005268/00199347/00271403 | RESINA DE POLIETILENO DOWLEX 2645.11G | KG | PRL | 9.176.650,00 | 3,83 | 2,95 | 0,87 | 8.008.931,86 |
| 11004485/11004486/11004487/11005940/00345196/00190979 | RESINA DE POLIETILENO DOWLEX TG 2085B | KG | PRL | 7.992.892,00 | 3,66 | 2,71 | 0,94 | 7.534.635,20 |
| 00168797/00154301 | POLIETILENO 35060L | KG | PRL | 10.963.200,00 | 3,86 | 3,35 | 0,51 | 5.600.639,72 |
| 00143379/00143378 | POLIETILENO 586A BAIXA DENSIDADE | KG | PRL | 6.172.478,00 | 3,73 | 3,05 | 0,68 | 4.196.173,43 |
| 11005367/11005368/11005370/00278619 | RESINA DE POLIETILENO DOWLEX SC 2107G | KG | PRL | 5.625.175,00 | 3,50 | 2,79 | 0,72 | 4.031.763,75 |
| 00158033 | RESINA DE POLIETILENO 35057L | BAG | PRL | 4.631,00 | 4.480,52 | 3.713,36 | 767,16 | 3.552.723,09 |
| 11056174 | POLIETILENO DFDA-7530 NT - 1400 | KG | PRL | 1.774.908,85 | 4,27 | 3,19 | 1,08 | 1.915.680,96 |
| 11016701/11038596/00374316 | RESINA DE POLIETILENO DOWLEX 2107B | KG | PRL | 3.469.314,00 | 3,93 | 3,42 | 0,50 | 1.744.918,64 |
| 00374360 | RESINA DE POLIETILENO DOWLEX NG 2038.11B | BAG | PRL | 139.307,00 | 96,59 | 85,22 | 11,37 | 1.584.278,37 |
| 11049106/00374374 | PE ELITE CS 6085B | KG | PRL | 2.723.925,00 | 4,03 | 3,51 | 0,52 | 1.415.302,34 |
| VALOR TOTAL DE AJUSTE - ANO-CALENDÁRIO DE 2014 - EM REAIS | | | | | | | | 76.541.086,69 |

5. Em impugnação, o contribuinte alegou, em síntese, preliminar de nulidade do lançamento por violação ao contraditório e à ampla defesa. No mérito, improcedência do auto de infração em relação à desqualificação do PIC em razão de: **i)** inexistência de base legal para a exigência de ajustes relacionados ao volume de operações importadas e aquele adotado nas operações parâmetro; **ii)** inexistência de presunção legal de que, quanto maior o volume importado/comercializado, menor será o preço do bem e, dessa forma, caberia à d. Autoridade Fiscal a prova de sua premissa; **iii)** ainda que existisse tal premissa, não houve qualquer prova ou indício de que ela seria verdadeira no caso. Conforme será analisado em detalhe no voto.

6. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou procedente a impugnação e exonerou integralmente o crédito tributário exigido, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar de nulidade do lançamento.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO DOS PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS - DIFERENÇAS DE QUANTIDADES NEGOCIADAS - DESQUALIFICAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO - MOTIVAÇÃO NÃO AMPARADA PELA LEGISLAÇÃO.

A desqualificação da opção do contribuinte pela aplicação do método dos preços independentes comparados - PIC, para fins de cálculo do preço parâmetro, é ato vinculado, que requer adequada motivação. Não autoriza a desqualificação a simples constatação de diferenças de quantidade, sem a demonstração dos respectivos efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, demonstração esta que deve basear-se em documentos de emissão da pessoa jurídica vendedora que evidenciem a prática de preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

7. Em função de a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior ao limite de alçada, o Presidente da Turma recorreu de ofício, nos termos do art. 34, I do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, e art. 1º da Portaria MF nº 63, de 2017.

8. O contribuinte não interpôs recurso voluntário.

9. A PGFN não apresentou contrarrazões.

10. É o relatório.

VOTO

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

11. À época da decisão de primeira instância, (10/06/2020), a Portaria MF nº 63, de 2017, estabelecia que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) deveria recorrer de ofício sempre que a decisão exonerasse o sujeito passivo do pagamento do tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a **R\$2.500.000,00**. A Portaria MF nº 2, de 2023, alterou esse limite para **R\$15.000.000,00**.

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, **em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais)**.

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023. (Grifo nosso).

12. Nos termos da Súmula Carf nº 103, o valor do crédito exonerado deve ser analisado de acordo com o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Veja-se:

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada **vigente na data de sua apreciação em segunda instância**.

Acórdãos Precedentes: 9202-002.930, de 05/11/2013; 9202-003.129, de 27/03/2014; 9202-003.027, de 11/02/2014; 9303-002.165, de 18/10/2012; 1101-000.627, de 24/11/2011; 1301-00.899, de 08/05/2012; 1802-01.087, de 17/01/2012; 2202-002.528, de 19/11/2013; 2401-003.347, de 22/01/2014; e 3101-001.174, de 17/07/2012

13. Isso posto, em razão de o crédito exonerado deste feito (R\$31.879.362,58) superar o limite de alçada (R\$15.000.000,00), conheço do recurso de ofício.

Preliminar de nulidade por violação ao contraditório e à ampla defesa

14. Assenta a recorrente que durante a ação fiscal informou à fiscalização não ter quaisquer ajustes a realizar, por não aplicar preços diferentes de venda por quantidade. Esclareceu ainda sobre a necessidade de agrupamento de itens para a correta consideração das quantidades importadas e cálculo do preço parâmetro. O que teria sido ignorado pela autoridade fiscal e dado causa ao lançamento.

15. Nessa linha, alega que o não enfrentamento dos argumentos fornecidos teria tornado o lançamento falho em sua fundamentação, o que resultou em nulidade e erros insanáveis no cálculo. Cita ainda jurisprudência do Carf que analisou caso análogo, de desqualificação de método de cálculo de preços de transferência, e reputou ser necessário haver um enfrentamento

minimamente específico dos elementos trazidos pelo contribuinte.

16. A decisão recorrida afastou a pretensa nulidade por entender, em síntese, que a discordância em relação aos motivos que levaram a Fiscalização a não aceitar o método adotado pela empresa, não é causa de nulidade, nos seguintes termos:

O pedido de nulidade não merece prosperar, conforme veremos adiante. No processo administrativo fiscal, Decreto nº 70.235, de 1972, a nulidade está regulada no seu art. 59, “*in verbis*”:

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 conseqüência.

§ 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. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)”.

De acordo com o decreto, seriam duas as causas de nulidade do auto de infração: a incompetência do agente que o praticou e o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo nos despachos e decisões. Nenhuma dessas situações ocorreram no caso em análise. O lançamento foi lavrado por pessoa competente e não houve decisão ou despacho para que se pudesse alegar violação ao contraditório e à ampla defesa. A presente impugnação é justamente o meio pelo qual a impugnante exerce o seu pleno direito de defesa. Portanto, não há que se falar em nulidade do lançamento por violação ao contraditório e a ampla defesa.

De se destacar também o artigo 142 do Código Tributário Nacional e o artigo 10 do Decreto 70.235/72, que estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

Código Tributário Nacional

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.

Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Todos os requisitos acima listados foram cumpridos pela Fiscalização. A Autoridade Autuante motivou a desqualificação do método de preço de transferência – PIC - adotado pela Dow Brasil conforme podemos observar a seguir:

Na comprovação do seu preço de transferência, a fiscalizada adotou o método do PIC, tomando por base os preços negociados entre a mesma empresa exportadora “The Dow Chemical Co.” e a empresa consumidora final “Flexible Foam Products Inc.”, ambas localizadas nos Estados Unidos da América. A quantidade negociada, no ano-calendário de 2014, foi de 740.558,79 KGs.

No entanto, entendemos que o preço parâmetro obtido pelo método PIC não está devidamente equalizado para efeito de comparação com o preço praticado nas importações.

Em 22/07/2019 lavramos o termo de constatação e intimação, que entre outras coisas, intimamos a apresentar os ajustes nos preços parâmetros, método PIC, em função de diferenças no prazo de pagamento e diferenças nas quantidades negociadas.

Na resposta fornecida em 21/08/2019, em atendimento ao termo de constatação e intimação, o contribuinte esclareceu que não aplica preços diferenciados em suas operações com pessoas vinculadas e terceiros, seja por quantidade negociada, prazos de pagamentos ou condições de comercializações. Acrescenta ainda, que por força de política global interna, os preços dessas operações são calculados de acordo com regra definida por um departamento específico de Preços de Transferência, e que tal regra é parametrizada no sistema ERP global (SAP ECC).

Por tudo exposto, lavramos em 27/09/2019, o termo de constatação e intimação desqualificando o método do PIC em função do descumprimento de ajustes de equalização de preços previstos no artigo 9º da IN RFB No 1.312/2012 e intimando o contribuinte a apresentar no prazo de 30 (trinta) dias um novo método e respectivos demonstrativos e cálculos.

A Fiscalização entendeu, portanto, que para aplicar o método PIC, a impugnante deveria, obrigatoriamente, efetuar ajustes para que a base de comparação dos preços fosse a mesma. Sem esse ajuste e ante a impossibilidade de realizá-lo, o método não poderia ser aplicado.

As informações e esclarecimentos prestados pela Dow Brasil no curso da fiscalização serão analisados em seu mérito, pois tratam de simples discordância em relação aos motivos que levaram a Fiscalização a não aceitar o método adotado pela empresa. Caso o lançamento efetuado pela Autoridade Fiscal tenha ignorado informações relevantes a ponto de modificar o entendimento sobre os fatos geradores, o fato resultará na exoneração dos créditos tributários constituídos.

Desse modo, todas as exigências legais no que concerne o lançamento foram cumpridas, não sendo possível concluir que houve nulidade.

17. Sem reparos a decisão recorrida.

18. Acrescento que no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a *“declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte”*¹.

19. Nestes termos, em razão não restar caracterizada nenhuma ofensa aos direitos da recorrente não há falar-se em nulidade.

20. Afasto a preliminar.

Mérito

Preços de transferência. Método dos Preços Independentes Comparados (PIC).

21. Conforme bem sintetizado pela decisão recorrida, a autoridade fiscal, *“desconsiderou o método PIC por não haver comparação de preços (importação da Dow Brasil de vinculada com venda de vinculada para uma única empresa não vinculada no exterior) em condições de pagamento semelhantes. A inexatidão dessa comparação seria em razão da discrepância das quantidades negociadas (no caso da matéria prima Voranate, a venda à empresa não vinculada abrangia apenas 3,24% da quantidade total negociada entre as empresas do grupo econômico “DOW”) e da comparação realizada apenas em relação a uma única empresa compradora não vinculada. Quando a Dow Brasil se negou a fazer os ajustes, por entender que não eram cabíveis, a Autoridade Autuante reforçou o seu entendimento contrário ao da empresa autuada, ao solicitar o ajuste dos 11 itens por outro método, e efetuou o lançamento”*.

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

22. A seguir a narrativa dos fatos, pela autoridade fiscal (e-fls. 230 e seg.):

Considerando que aproximadamente 80% do custo total de importação (R\$ FOB) foi adotado o **Método dos Preços Independentes Comparados – PIC**, a auditoria fiscal selecionou, por amostragem, a verificação e validação dos cálculos efetuados pelo contribuinte.

[...] **constam 11 (onze) produtos selecionados** para efeito de verificação e validação do preço de transferência, totalizando o custo total de importação com pessoas vinculadas em R\$/FOB na ordem de 327.888.472,44 (trezentos e vinte e sete milhões e oitocentos e oitenta e oito mil e quatrocentos e setenta e dois reais e quarenta e quatro centavos).

Auditoria do Método do PIC

Procedemos a título exemplificativo a auditoria do produto registrado com o código de estoque “00027582 - Voranate T-80 Tipo I TDI”, que **servirá como modelo para aplicação aos demais produtos**. Como dissemos, a auditoria será realizada por amostragem, **para um total de 11 (onze) produtos selecionados**.

Quantidade Negociada

Verificamos que a quantidade negociada do produto no período foi de 22.833.272,00 KG, isto é, mais de 22 milhões de quilos ao custo total R\$/FOB de R\$ 127.653.331,21 (cento e vinte e sete milhões e seiscentos e cinquenta e três mil e trezentos e trinta e um reais e vinte e um centavos).

Preço Médio Praticado

Preço Médio = Custo Total de Importação – R\$ FOB

Quantidade Importada (KG)

Preço Médio = R\$ 127.653.331,21 = R\$ 5,5906/KG

22.833.272,00

[...]

Assim, para o produto sob análise, verificamos que o contribuinte usou a quantidade vendida de 740.558,79 KGs para comprovar o preço de transferência do produto Voranate T-80 Tipo I TDI, código de estoque 00027582. **O preço parâmetro calculado foi de R\$ 10,6732/KG.**

[...]

Verificamos [...] que a mesma empresa exportadora no exterior “The Dow Chemical Co.”, localizada nos Estados Unidos da América, vendeu diretamente a matéria-prima “00027582 – Voranate T-80 Tipo I TDI” para a empresa consumidora final “Flexible Foam Products Inc.”, localizada no mesmo país. **Não foram realizados ajustes nos preços.**

PREÇO PARÂMETRO. FALTA DE AJUSTES NA EQUALIZAÇÃO DE PREÇOS.

A empresa fiscalizada Dow Brasil Ind e Com de Produtos Químicos Ltda firmou um contrato de fornecimento de produtos e matérias-primas com as suas coligadas no exterior: a) PBB Polisur (Argentina); b) Dow Chemical Europe (Suíça)

e c) **The Dow Chemical Co. (USA)**, estabelecendo-se quantidade e preço de venda por determinado período de tempo.

Não se trata de venda direta a empresa jurídica final, e sim, de **fornecimento de quantidades por certo período de tempo, que poderá ser de 1 ano a 5 anos ou mais**. Portanto, as quantidades negociadas entre as empresas do mesmo grupo econômico são significativas, porque os volumes e preços negociados são aqueles estabelecidos no contrato de fornecimento intercompany.

No ano-calendário de **2014**, verificamos que a empresa exportadora "**The Dow Chemical Co.**", localizada nos Estados Unidos da América, **vendeu para a sua subsidiária brasileira a quantidade de 22.833.272,00 KGs do produto Voranate T-80 Tipo I TDI ao preço praticado médio de R\$ 5,5906/KG** (*)

(*) *No preço não estão considerados os ajustes de inventário registrados em 31/12/2013 e 31/12/2014.*

Na comprovação do seu preço de transferência, a fiscalizada adotou o método do PIC, tomando por base os preços negociados entre a mesma empresa exportadora "The Dow Chemical Co." e a empresa consumidora final "Flexible Foam Products Inc.", ambas localizadas nos Estados Unidos da América. **A quantidade negociada, no ano-calendário de 2014, foi de 740.558,79 KGs.**

No entanto, entendemos que **o preço parâmetro obtido pelo método PIC não está devidamente equalizado para efeito de comparação com o preço praticado nas importações.**

O preço médio negociado com terceiros não-vinculados "Flexible Foam Products Inc." foi obtido através de vendas efetuadas pela empresa exportadora **para uma única empresa compradora sendo que a quantidade negociada foi de apenas 740.558,79 KGs, representando em relação a quantidade total negociado entre as empresas do grupo econômico "DOW" o percentual de 3,24%.**

O percentual da representatividade foi obtido pela relação a seguir.

$$740.558,79 \text{ KGs} / 22.833.272 \text{ KGs} = 3,24\%$$

Queremos demonstrar com isso, que **há a necessidade de se fazer ajuste no preço parâmetro para efeito de sua equalização e comparação com o preço praticado.**

A legislação do preço de transferência relacionou no artigo 9º e parágrafo 4º da instrução normativa nº 1.312/2012 os ajustes de preços para efeito de equalização e comparação com o preço praticado, conforme reproduzido a seguir.

"in verbis"

IN RFB Nº1.312/2012

"Art. 9º Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo.

§ 1º No caso de bens, serviços e direitos idênticos, somente será permitida a efetivação de ajustes relacionados com:

I - prazo para pagamento;

II - quantidades negociadas;

[...]

§ 4º Os ajustes em função de diferenças de quantidades negociadas serão efetuados com base em documentos de emissão da pessoa jurídica vendedora, que demonstrem a prática de preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador.

Como podemos concluir acima, o inciso II do artigo 9º estabeleceu que os preços dos produtos deverão ser ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados. Isso se deve às diferenças nas condições de negócios.

No parágrafo quarto ficou estabelecido que os ajustes em função de diferenças de quantidades negociadas serão efetuados com base em documentos de emissão da pessoa jurídica vendedora, que demonstrem a prática de preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador.

É o caso da análise do produto em questão.

A Dow Brasil Ind e Com de Prod. Quim. Ltda importou de sua empresa vinculada “The Dow Chemical Co”, o produto Voranate T-80 Tipo I TDI, a quantidade de 22 milhões de quilos do produto ao custo total de R\$ 127.653.331,21, em valores FOB. **A empresa importadora, quer comprovar o preço de transferência pelo método PIC, usando as vendas efetuadas a uma única empresa nos Estados Unidos da América, cuja quantidade negociada representou apenas 3,24% da quantidade total importada pela empresa fiscalizada.**

Em 22/07/2019 lavramos o termo de constatação e intimação, que entre outras coisas, intimamos a apresentar os ajustes nos preços parâmetros, método PIC, em função de diferenças no prazo de pagamento e diferenças nas quantidades negociadas.

Na resposta fornecida em 21/08/2019, em atendimento ao termo de constatação e intimação, **o contribuinte esclareceu que não aplica preços diferenciados em suas operações com pessoas vinculadas e terceiros, seja por quantidade negociada, prazos de pagamentos ou condições de comercializações.** Acrescenta ainda, que por força de política global interna, os preços dessas operações são calculados de acordo com regra definida por um departamento específico de Preços de Transferência, e que tal regra é parametrizada no sistema ERP global (SAP ECC).

Essa política global é seguida à risca por todas as entidades do grupo em suas operações, e não são realizados ajustes nas negociações para que a margem do grupo como um todo não seja prejudicada. Que, a formação dos preços intercompany segue sempre o custo mais aplicação de mark up, para todas as cias do grupo.

Finalizando, afirma que a empresa não se encaixa na regra determinada pelo artigo 9º da instrução normativa RFB nº 1.312/2012 para equalização dos preços a serem comparados, não sendo passíveis de ajuste os preços para fins de comparação na aplicação do método PIC.

7. DESQUALIFICAÇÃO DO MÉTODO – ARTIGO 20-A – LEI Nº 9.430/96

Por tudo exposto, lavramos em 27/09/2019, o termo de constatação e intimação **desqualificando o método do PIC em função do descumprimento de ajustes de equalização de preços previstos no artigo 9º da IN RFB Nº 1.312/2012** e intimando o contribuinte a apresentar no prazo de 30 (trinta) dias um novo método e respectivos demonstrativos e cálculos.

Em 25/10/2019 o contribuinte informou que o novo método adotado foi o **Método do Preço de Revenda Menos Lucro com Margem Setorial de Lucro de 30% - PRL30**.

[...]

8. DA INFRAÇÃO APURADA. VALOR COMPLEMENTAR DE AJUSTE AO E-LALUR E E-LACS

Os cálculos apresentados pelo contribuinte, método do PRL-30, o valor complementar de ajuste foi de R\$ 76.541.086,69 (setenta e seis milhões e quinhentos e quarenta e um mil e oitenta e seis reais e sessenta e nove centavos) [...].

23. Em impugnação, a recorrente insurgiu-se contra a desqualificação com base nas seguintes alegações, conforme decisão recorrida:

O método PIC foi desqualificado nos casos em que as operações utilizadas para definição do preço parâmetro correspondiam a menos de 10% da quantidade importada pela Impugnante (o percentual não foi referido expressamente no TVF, mas pode ser inferido da tabela extraída de fls. 196). **A premissa adotada não se sustenta, já que (i) Inexiste base legal para a exigência de ajustes relacionados a diferença de volume entre as operações de importação entre vinculadas e as operações parâmetro; (ii) Caberia a Fiscalização provar que quanto maior o volume importado/comercializado, menor seria o preço do bem, ante a inexistência de presunção legal para tal consideração; (iii) Ainda que existisse tal premissa, não houve qualquer prova ou indício de que ela seria verdadeira no caso.**

A fim de refutar completamente a premissa da Autoridade Fiscal, a Impugnante **levantou em seu sistema diversas outras operações que poderiam ser cotejadas aos 11 (onze) produtos desqualificados** pela Fiscalização (anexa no doc. 03 informações apenas sobre o item sob o código 1105617) e concluiu que, ainda que tivesse considerado todas elas, o cálculo pelo PIC desses 11 (onze) produtos **não teria gerado qualquer ajuste.**

Demonstrou que **não teria quaisquer ajustes a realizar por não aplicar preços diferenciados por quantidade.** A Fiscalização não explicou porque não levou em conta essa informação. **A comercialização na indústria química não se dá pela lógica de atacado e varejo. Os produtos químicos, em sua expressiva maioria, são vendidos em quantidades bastante relevantes.** A partir de um mínimo já bastante expressivo, não necessariamente o aumento das quantidades (ainda que dobrem, triplicarem e assim em diante) implicam redução de preço. Por força de política global interna, os preços das operações do grupo DOW são calculados de

acordo com regra definida por um departamento específico de Preços de Transferência. Tal regra é parametrizada no sistema ERP global (SAP ECC).

a Impugnante reuniu dados de suas operações, a título exemplificativo (planilha “Análise representatividade qtdes PIC_TP DBSA 2014”- Doc. 04), a fim de demonstrar que não há uma relação direta entre quantidades importadas e descontos no preço.

Se há a determinação expressa de que deve haver prova de preços menores em caso de comercialização de quantidades maiores, certamente, no caso concreto, em que a Impugnante expôs não existir tal prática, a prova seria impossível, já que o próprio fato a ser provado inexistente e, assim, restaria impossível a realização do ajuste entendido como necessário pela Autoridade Fiscal. O lançamento deve estar baseado em fatos, e não em simples presunções, ainda mais quando não previstas em lei.

O ajuste exigido pela Autoridade Fiscal, por conta de variações de volume, inexistente na legislação vigente. A regra dos 5% estabelecida no §10, inciso I, art. 18 da Lei nº 9.430/96 não se aplica a impugnante, já que não calculou o PIC com base em operações próprias. Ademais, **esse ajuste se refere a valor, e não a quantidades.**

O fato de a legislação permitir, em casos taxativos, a realização de ajustes não significa, de forma alguma, que há obrigação por parte dos contribuintes de realizá-los. Ao utilizar a expressão “permitida”, no que tange a “realização de ajustes”, a IN RFB nº 1.312/12 demonstra que esses ajustes são facultativos, e não obrigatórios. O § 4º do art. 9º da IN RFB nº 1.312/12, por sua vez, nada mais faz do que estipular que, caso haja tais **ajustes** (que devem ocorrer somente se oportunos/necessários/aplicáveis), estes **deverão ser comprovados por meio de documentação hábil.**

Ainda que o referido art. 9º da IN RFB nº 1.312/12 pudesse ser interpretado da forma como fez a Autoridade Fiscal, o requisito não seria aplicável, já que os requisitos e ajustes obrigatórios são única e tão somente aqueles constantes da Lei nº 9.430/96, padecendo tal exigência de clara ilegalidade.

A Autoridade Fiscal realizou o cálculo das proporções entre quantidades importadas e quantidades relativas às operações parâmetros sem agrupar itens (diferenciados por embalagens, por exemplo), **gerando erros insanáveis.** A Impugnante apresenta agora como deveriam ser as quantidades comparadas (Doc. 05). Caso tivessem sido consideradas as quantidades corretas, considerando o critério da Autoridade Fiscal, de desqualificar o PIC para os produtos com representatividade inferior a 10%, a autuação deixaria de existir ao menos em relação aos itens 168797, 374316 e 11049106;

24. Cinge-se a controvérsia, portanto, a verificar se foi correta ou não a desqualificação do método PIC pela autoridade fiscal.

25. Pois bem.

26. A dedutibilidade de custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos adquiridos em operações sujeitas às regras sobre preços de transferência está limitada ao valor que não exceda ao preço parâmetro. Com efeito, a parcela dos custos que exceder o limite calculado segundo o método adotado pelo contribuinte deve ser adicionada ao lucro líquido para fins de cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

27. No caso em análise, a recorrente adotou o método PIC. Vejamos a legislação sobre o tema.

Lei nº 9.430/96

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: definido como **a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda empreendidas pela própria interessada ou por terceiros, em condições de pagamento semelhantes;** (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

[...]

§ 1º As médias aritméticas ponderadas dos preços de que tratam os incisos I e II do caput e o custo médio ponderado de produção de que trata o inciso III do caput serão calculados considerando-se os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§2º **Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.**

[...]

§10. Relativamente ao método previsto no inciso I do caput, **as operações utilizadas para fins de cálculo devem:** (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

I - **representar, ao menos, 5% (cinco por cento) do valor das operações de importação sujeitas ao controle de preços de transferência,** empreendidas pela pessoa jurídica, no período de apuração, quanto ao tipo de bem, direito ou serviço importado, na hipótese em que os dados utilizados para fins de cálculo digam respeito às suas próprias operações; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

II - **corresponder a preços independentes realizados no mesmo ano-calendário das respectivas operações de importações** sujeitas ao controle de preços de transferência. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)(Vigência)

(...)

§17. Na hipótese do inciso I do §10, não havendo operações que representem 5% (cinco por cento) do valor das importações sujeitas ao controle de preços de transferência no período de apuração, o percentual poderá ser complementado com as importações efetuadas no ano-calendário imediatamente anterior, ajustado pela variação cambial do período. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

IN RFB nº 1.312/2012

Art. 8º A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser efetuada pelo **método dos Preços Independentes Comparados (PIC), definido como a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, empreendidas pela própria interessada ou por terceiros, em condições de pagamento semelhantes.**

Parágrafo único. Pelo método de que trata o caput, **os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma pessoa jurídica vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:**

I - **vendidos pela mesma pessoa jurídica exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;**

II - adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;

III - em operações de compra e venda praticadas entre terceiros não vinculados, residentes ou não-residentes.

[...]

Art. 9º **Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo.**

§1º No caso de bens, serviços e direitos idênticos, somente será permitida a efetivação de ajustes relacionados com:

I - prazo para pagamento;

II - quantidades negociadas;

[...]

§ 4º **Os ajustes em função de diferenças de quantidades negociadas serão efetuados com base em documentos de emissão da pessoa jurídica vendedora, que demonstrem a prática de preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador.**

[...]

§ 11. Para efeito de comparação, os preços dos bens, serviços e direitos serão, também, ajustados em função de diferenças de custo dos materiais utilizados no acondicionamento de cada um e do frete e seguro incidente em cada caso.

Art.11. A partir de 1º de janeiro de 2013, as operações utilizadas, para fins de cálculo, devem:

I - **representar, ao menos, 5% (cinco por cento) do valor das operações de importação** sujeitas ao controle de preços de transferência, empreendidas pela pessoa jurídica, no período de apuração, quanto ao tipo de bem, direito ou serviço importado, na hipótese em que os dados utilizados para fins de cálculo digam respeito às suas próprias operações; e II - corresponder a preços independentes realizados no mesmo ano-calendário das respectivas operações de importações sujeitas ao controle de preços de transferência.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, **não havendo operações que representem 5% (cinco por cento) do valor das importações** sujeitas ao controle de preços de transferência no período de apuração, **o percentual poderá ser complementado** com as importações efetuadas no ano-calendário imediatamente anterior, ajustado pela variação cambial do período.

§ 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, não havendo preço independente no ano-calendário da importação, poderá ser utilizado preço independente relativo à operação efetuada no ano-calendário imediatamente anterior ao da importação, ajustado pela variação cambial do período.

§ 3º Nos ajustes em virtude de variação cambial, os preços a serem utilizados como parâmetros para comparação, quando decorrentes de operações efetuadas em países cuja moeda não tenha cotação em moeda nacional, serão, inicialmente, convertidos em dólares dos Estados Unidos da América e, depois, para reais, tomando-se por base as respectivas taxas de câmbio praticadas na data de cada operação.

28. Conforme observou a decisão recorrida, em síntese, a autoridade fiscal não comprovou haver variação de preços por conta da diferença das quantidades negociadas entre empresas do mesmo grupo econômico e entre empresas não vinculadas. Ademais, solicitou o ajuste ao contribuinte sem questionar a formação dos preços praticados pela empresa e sem explicar por que desconsiderou a afirmação da empresa de que não aplicava preços diferentes de acordo com a quantidade vendida.

29. De igual forma, alinho-me ao posicionamento da decisão recorrida ao concordar com o posicionamento do contribuinte *“ao afirmar que a única limitação imposta na legislação no que se refere às quantidades é na situação em que a empresa utiliza suas próprias operações para efeito de comparação com a importação de empresa vinculada. Nesse caso, o inciso I, §10 do art. 18 da Lei nº 9.430/96 e o inciso I do art. 11 da IN RFB nº 1.312/2012 estipulam que as operações utilizadas para efeito de comparação devem representar, ao menos, 5% (cinco por cento) do valor das operações de importação sujeitas ao controle de preços de transferência, sendo possível ainda utilizar operações de outros anos-calendário com ajustes, caso a empresa não consiga chegar aos 5%. Contudo, os dispositivos legais não são aplicáveis, já que o comparativo não envolveu*

operações próprias”.

30. Nesses termos, em razão de minha concordância, utilizo como razões de decidir, os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do art. 114, §12, I², do Ricarf, conforme trechos a seguir (e-fls. 337 e seg.):

Pois bem, a empresa Fiscalizada apresentou, para os 11 itens, todas as invoices utilizadas para o cálculo do preço parâmetro pelo método PIC, demonstrando a comparação efetuada por meio de planilha. Após ser instada a ajustar o preço de seus produtos por quantidade, a Dow Brasil explicou que os preços das operações do grupo DOW são calculados de acordo com regra definida por um departamento específico de Preços de Transferência, parametrizada no sistema ERP global (SAP ECC).

Como salientado pela defesa, a escolha dos 11 itens parece ter ocorrido da verificação da razão entre quantidades comparadas e importadas. Foram selecionados os itens cujas operações para efeito de comparação seriam menores do que 10% do total das importações sujeitas aos preços de transferência.

Nesse ponto, **a impugnante tem razão ao afirmar que a autoridade fiscal não agrupou itens que teriam códigos diferentes apenas por conta de embalagens diferentes quando listou as proporções entre quantidades importadas e comparadas. Desse modo, os itens a que ela se refere (códigos 168797, 374316 e 11049106) ultrapassariam a proporção de 10% entre operações realizadas com empresas não vinculadas e importações de empresas vinculadas.**

A autoridade autuante não demonstrou haver falhas nas invoices apresentadas e nem pediu explicações sobre como seria a formação de preços dos produtos em análise no departamento a que a impugnante se refere.

De se observar que os produtos certamente deve estar cotados em dólar, o que já traria uma grande oscilação nos valores comparados em todo o ano-calendário 2014 (a cotação R\$/US\$ variou, no ano em análise, entre 2,19 e 2,74). A maioria dos produtos os quais houve a desqualificação do método tem como matéria-prima o petróleo e contêm, em sua descrição, o nome polietileno, que é uma *commodity*. O preço dos produtos oscilam conforme o preço dessas *commodities*? Quais as variáveis que impactariam os preços no decorrer do ano? Houver algum efeito sazonal que afetou a comparação desses preços? Novamente, **a Fiscalização parece não ter empreendido nenhuma análise no que se refere às alterações ocorridas no preço do produto no ano-calendário de 2014. Se fixou na variação de preços por quantidade. Contudo, não demonstrou, nos autos, nenhum indício ou documento que comprovasse essa variação de preços com a quantidade.**

Frisa-se também que a autoridade autuante afirma que “a empresa fiscalizada Dow Brasil Ind e Com de Produtos Químicos Ltda firmou um contrato de

² Regimento interno do Carf (Ricarf) - Portaria MF nº 1634/2023. Art. 114 [...] §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; [...].

fornecimento de produtos e matérias-primas com as suas coligadas no exterior: a) PBB Polisor (Argentina); b) Dow Chemical Europe (Suíça) e c) The Dow Chemical Co. (USA), estabelecendo-se quantidade e preço de venda por determinado período de tempo.”. No entanto, **ao procurar no processo os referidos contratos, para tentar compreender melhor como funcionava o sistema de preços, não encontramos os referidos documentos.**

Caso houvesse algum questionamento por parte da Fiscalização quanto a formação de preços pelo grupo Dow e a empresa se negasse a responder as variáveis embutidas nos preços praticados em cada dia em 2014, certamente não haveria como saber se a variável quantidade influenciou ou não nos preços praticados. No entanto, **a Fiscalização simplesmente considerou todas as operações aglutinadas e solicitou o ajuste por quantidade, sem pedir outras explicações sobre as operações e sem ter provas de que a quantidade afetava esses preços.**

A Dow Brasil afirmou que as quantidades não influem nos preços praticados e a comparação realizada pela Fiscalização não nos permitiu concluir de maneira diversa. A defesa chega a demonstrar, no doc. 04, preços praticados com partes não vinculadas em valores superiores aos praticados pela Dow Brasil em importação de empresa vinculada, isso mesmo quando a Dow Brasil adquiriu quantidades menores.

Caso a Fiscalização comprovasse, por meio de comparações e documentos, a oscilação dos valores dos 11 produtos em análise com a quantidade vendida e a empresa se negasse a efetuar esse ajuste, o procedimento se mostraria correto e o lançamento seria mantido.

No entanto, **o Fisco não comprovou haver variação de preços por conta da diferença das quantidades negociadas entre empresas do mesmo grupo econômico e entre empresas não vinculadas.** Solicitou o ajuste a Dow Brasil sem questionar a formação dos preços praticados pela empresa e sem explicar porque desconsiderou a afirmação da empresa de que não aplicava preços diferentes de acordo com a quantidade vendida.

O ajuste a que se refere a lei não é obrigatório. Deve ser realizado quando as diferenças de preço por quantidade realmente existirem. Também não há uma quantidade limite estipulada na Lei nº 9.430/96 ou na IN RFB nº 1.312/2012 para efeito de tornar a comparação válida ou não no que tange as condições de pagamento semelhantes.

Da mesma forma, entendo que a IN nº 1.312/2012, em seu art. 9º, parágrafo 4º, determina os ajustes que devem ser realizados nas quantidades caso essas diferenças existam. **Sem a prova por parte da Fiscalização de que essas diferenças existem, não há como obrigar a Dow Brasil a efetuar essas alterações e muito menos desqualificar o método de cálculo de preços de transferência adotado por ela (PIC) por simples achismo.**

A impugnante também tem razão ao afirmar que a única limitação imposta na legislação no que se refere às quantidades é na situação em que a empresa

utiliza suas próprias operações para efeito de comparação com a importação de empresa vinculada. Nesse caso, o inciso I, §10 do art. 18 da Lei nº 9.430/96 e o inciso I do art. 11 da IN RFB nº 1.312/2012 estipulam que as operações utilizadas para efeito de comparação devem representar, ao menos, 5% (cinco por cento) do valor das operações de importação sujeitas ao controle de preços de transferência, sendo possível ainda utilizar operações de outros anos-calendário com ajustes, caso a empresa não consiga chegar aos 5%. Contudo, os dispositivos legais não são aplicáveis, já que o comparativo não envolveu operações próprias.

31. Em razão da minha concordância com a decisão recorrida, nego provimento ao recurso de ofício.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Tributação reflexa.

32. No tocante à aplicação das regras do IRPJ à CSLL, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

33. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Conclusão

34. Ante o exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

Assinado digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior