



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16561.720157/2013-62
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.235 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2017
Matéria IRPJ e CSLL- PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente FLEXTRONICS INTERNATIONAL TECNOLOGIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. REQUISITOS ESSENCIAIS. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. AFASTAMENTO.

Presentes os requisitos necessários à constituição do crédito tributário estabelecidos pelo art. 142 do CTN, bem assim, por constar nos autos de infração e seus anexos a fundamentação legal da autuação, deve ser afastada a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA.

No curso do procedimento fiscal, que teve duração de um ano e dez meses, o sujeito passivo teve diversas oportunidades de apresentar documentos e esclarecimentos à fiscalização. Ademais, a fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do sujeito passivo ao lançamento já formalizado.

Considerando o extenso e detalhado recurso apresentado pela recorrente, restou comprovado o exercício do contraditório e da ampla defesa sendo, portanto, improcedentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DA COMPATIBILIDADE ENTRE A LEI Nº 9.430/96 E OS PRINCÍPIOS DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE.

Não há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e o art. 9º da Convenção Modelo da OCDE. O art. 9º da Convenção Modelo da OCDE incorporou o princípio do arm's length price sem impor obstáculos à aplicação da legislação de preços de transferência dos países contratantes.

As operações realizadas entre empresas brasileiras e pessoas jurídicas domiciliadas em paraísos fiscais sujeitam-se aos ajustes dos preços de transferência, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.430/96.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS. POSSIBILIDADE DE ESCOLHA PELO CONTRIBUINTE.

A possibilidade de escolha do método é garantida aos contribuintes, nos termos do § 4º, do art. 18 da Lei nº 9.430/96, todavia, inexistente previsão legal obrigando a fiscalização a apurar os preços de transferência por todos os métodos previstos na legislação para só então efetuar os ajustes pelo método menos oneroso ao contribuinte.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PEDIDO DE DILIGÊNCIA INDEFERIDO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. APRESENTAÇÃO DE NOVO CÁLCULO NO ADITAMENTO À IMPUGNAÇÃO

As diligências se prestam a examinar fatos específicos e pontuais e não podem ser utilizadas para realização de nova fiscalização como pretende a recorrente.

O princípio da verdade material deve ser observado nos processos administrativos tributários, porém deve ser exercido em consonância com o princípio da legalidade, em obediência às regras estabelecidas pelos art. 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72

Constatado que a recorrente não logrou êxito na tentativa de demonstrar vícios de procedimentos nos ajustes efetuados pela fiscalização, deve ser afastada a pretensão de que sejam aceitos os novos cálculos apresentados no aditamento à impugnação.

A planilha com os cálculos do método mais favorável deveria ter sido apresentada no curso da ação fiscal, nos termos do art. 40 da IN nº 243/02, inexistindo previsão legal para que seja aceita após a lavratura dos autos de infração, no aditamento à impugnação, e sem que tenha sido observada a fórmula traduzida pela Instrução Normativa nº 243/02 em seus cálculos.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº. 243/2002. LEGALIDADE.

A Instrução Normativa SRF nº 243/02 apenas interpretou o comando legal do art. 18 da Lei nº 9.430/96, sem extrapolar os limites legais. A expressão matemática dela extraída é a que melhor alcança os objetivos da legislação dos preços de transferência.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. TAXA DE CâMBIO. INADMISSIBILIDADE DE NOVOS CÁLCULOS.

As novas planilhas apresentadas no aditamento à impugnação foram desconsideradas pelo julgador *a quo*, motivo pelo qual não há que se falar em omissão na análise das taxas de câmbio utilizadas nessas planilhas.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. JUROS NAS OPERAÇÕES A PRAZO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA.

Apesar de ter mencionado na impugnação que pretendia efetuar a juntada posterior de provas, não foram anexados aos autos quaisquer documentos comprobatórios dos pagamentos a prazo, motivo pelo qual a decisão recorrida não se manifestou sobre a matéria.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL ART. 281, II, DO RIR/99. OMISSÃO DE COMPRAS. FALTA DE REGISTRO NO LIVRO DIÁRIO.

A falta de registro no Livro Diário da aquisição dos produtos importados com o código ERBROA128248R3A, conforme as notas fiscais de entradas anexadas às fls. 16.646 a 16.648, caracterizam a presunção de omissão de receitas estabelecida pelo art. 281, inciso II, do RIR/99.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCATÓRIA. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CSLL, COFINS E PIS. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Aplica-se a mesma solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão dos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: (i) por unanimidade de votos, em NEGAR o pedido da recorrente de conversão do julgamento em diligência; e (ii) por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto que votaram por dar provimento parcial, afastando a infração referente a preços de transferência.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Flavio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Roberto Silva Junior e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

Trata-se o presente processo de recurso voluntário interposto contra acórdão da DRJ/RJ1, que julgou procedentes os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (R\$ 26.114.290,10), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (R\$ 9.409.784,43), de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (R\$ 173.631,74), do Programa de Integração Social - PIS (R\$ 37.696,36), acrescidos de multa de ofício de setenta e cinco por cento e juros de mora, em que foram apuradas as seguintes infrações: (i) Omissão de Receitas por Presunção Legal - Falta de Escrituração de Compras e (ii) Adições - Preços de Transferência, decorrentes da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a custos, despesas e

encargos de importação de bens, adquiridos de pessoa vinculada no exterior e de países com tributação favorecida, não adicionados ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo órgão julgador *a quo*, complementando-o ao final:

"De acordo com a descrição contida no Termo de Verificação e Encerramento (fls. 9.856/9.873), foi constatado o seguinte:

. Preço de transferência

A FLEXTRONICS foi intimada, mediante o Termo de Início da Fiscalização, a apresentar, além de arquivos digitais contendo informações a respeito de suas operações, as memórias de cálculos da avaliação dos preços de transferência dos itens adquiridos de empresas vinculadas. Em 16/03/2012, a empresa forneceu as informações relativas aos cálculos dos preços de transferência.

Por meio do Termo de Intimação nº 03, cuja ciência deu-se no dia 27/02/2013, a empresa foi alertada a respeito da incorreção da apuração dos preços de transferência com a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro, com margem de 60% - PRL 60, posto que nem todos os produtos finais haviam sido considerados na apuração.

Após alguns pedidos de prorrogação de prazo, a FLEXTRONICS apresentou, nos dias 21 e 24/06/2013, novas memórias de cálculo, em substituição àquelas que haviam sido apresentadas em 16/03/2012.

As memórias analíticas, que deveriam conter todos os elementos que serviram para os cálculos dos preços a serem comparados, foram apresentadas em formato "PDF", dificultado a auditoria, posto que o arquivo relativo à apuração do PRL 60 continha mais de 96.000 páginas. Em 02/07/2013, a empresa foi intimada a: fornecer as memórias de cálculo referidas no item anterior em formato "txt" ou "xls"; fazer constar nos referidos cálculos a relação de produção entre o item importado e o produto final; incluir os produtos importados, cujos códigos estavam discriminados no corpo do Termo de Intimação nº 03 e que, apesar do tempo transcorrido desde a ciência do Termo, não foram levados em consideração e; demonstrar a incidência de juros no cálculo do preço praticado.

Nesse ponto, a empresa alegou deficiência no seu sistema informatizado e solicitou algumas prorrogações de prazo para atendimento, a última vencida no dia 21/09/2013, sem, no entanto, ter cumprido a exigência.

À vista do silêncio da FLEXTRONICS, a fiscalização, por amostragem, considerando a relevância dos valores envolvidos, analisou as informações entregues até então e, diante das incorreções verificadas, e apontadas a seguir, refez os cálculos dos preços de transferência dos bens importados de empresas vinculadas e de países ou dependências com tributação favorecida ou que opunham sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas (paraísos fiscais).

A FLEXTRONICS forneceu memória de cálculo sintética, que traz informações básicas acerca do método adotado, do preço praticado, do preço parâmetro e do ajuste apurado. A partir dessa tabela, a fiscalização efetuou a conferência dos cálculos dos itens relevantes importados, primeiramente daqueles cujo método de avaliação foi o dos Preços Independentes Comparados - PIC.

Verificou que, para os insumos de códigos ERBHTVJ1192137R13A, ERBHTVJ1192258R6B, ERBHTVJ1192291R1A, ERBSXA1097340501, ERBSXA1097705101, ERBSXA1097705201, ERBSXA1097705301, ERBSXA1097787201, ERBSXA1097984601, HPMCB78080026 e ERBSXK1097468501, a adoção do PIC foi insubsistente, isto porque não houve aquisição de itens idênticos ou similares, provenientes de terceiros independentes para que se fizesse a comparação de preços.

A empresa tomou, ao calcular o preço parâmetro dos bens adquiridos de empresas vinculadas, as compras provenientes de países ou dependências com tributação favorecida ou que opunha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas, discriminadas na Instrução Normativa SRF nº 188/2002. Por exemplo, as importações utilizadas na apuração do preço parâmetro do item ERBHTVJ1192137R13A - "PLACA DE CIRCUITO IMPRESSO, ""NUA"" USADA NO SUBRACK PARA TELEFONIA (SCB3)" foram adquiridas de empresas constituídas ou sediadas nas Ilhas Maurício e em Hong Kong. As importações provenientes de paraísos fiscais estão sujeitas às normas de preços de transferência e, portanto, não podem figurar na composição do preço parâmetro, como se fossem importações de parte não vinculada.

Assim sendo, diante da impossibilidade de se utilizar o PIC para avaliar esses itens importados, as informações disponíveis conduziram naturalmente à adoção do método dos Preços de Revenda menos Lucro - PRL.

Quanto aos bens importados, para os quais a empresa utilizou o PRL, a fiscalização notou que os cálculos estavam incorretos, pelos mais variados motivos, a seguir abordados.

A fiscalização iniciou a análise pelas apurações relativas aos itens submetidos ao PRL, com margem de 60%, e tomou como exemplo os cálculos relativos ao produto de código ERB-SXA1097984/101- TECLADO DE BORRACHA UTILIZADO NO TELEFONE CELULAR. Constatou a ausência das importações adquiridas em paraísos fiscais na elaboração do preço praticado. Verificou também que o valor pago na importação foi anotado pela FLEXTRONICS em dólares americanos, apesar de se fazer referência ao real na memória de cálculo.

A conversão para reais do preço pago na importação do item em questão igualmente não foi efetuada corretamente. Estipula o artigo 7º da Instrução Normativa SRF 243/2002 que a conversão deve ser feita utilizando-se a taxa de câmbio em vigor na data do registro da declaração de importação - DI.

No presente caso, a DI foi registrada no dia 22/10/2008 e a taxa de câmbio entre o dólar americano e o real, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao registro da Declaração, era de R\$ 2,1174. Considerando que o valor unitário no local de embarque da mercadoria era de US\$ 2,50, o valor em reais seria de R\$ 5,28. No entanto, a memória de cálculo sintética fornecida pela FLEXTRONICS traz a informação de que o preço praticado apurado foi de R\$ 3,6868.

Além disso, o preço das importações de empresas vinculadas não incorporou as despesas referentes ao frete e seguro internacionais e aos tributos não recuperáveis pagos na nacionalização, desconsiderando o determinado no § 4º, do artigo 4º, da IN SRF nº 243/2002.

Outro ponto que merece observação é quanto à participação do item importado no custo de produção. Na apuração do preço parâmetro do bem importado de que aqui se trata, consta que a participação no custo de produção dos produtos finais supera 100%. Qualquer participação igual ou superior a 100% causa estranheza, não somente pelo fato

de que custo do insumo importado estar contido no custo do produto final, como pela razão objetiva de que se trata de um teclado de borracha, que tem valor pouco expressivo em relação ao celular do qual é componente. Considerando o custo médio anual extraído das informações fornecidas pela FLEXTRONICS, a participação no custo do produto final não deveria chegar a 3%.

No que tange aos cálculos dos preços de transferência dos produtos que a FLEXTRONICS submeteu à avaliação pelo PRL, com margem de 20%, considerando a relevância dos bens importados, a fiscalização examinou apenas as apurações relativas aos itens de código ERBHROP10111754R1A, ERBHRYT13460496, ERBKDR109171512, HPMC901760042, HPMC905080009, ODM7580727, SNE12007550, SNE12008192, SNE12008192, SNE12008708, SNE12010039 e SNE12019133.

Notou a fiscalização que a adoção do PRL com margem de 20% para esses itens feriu a legislação que rege a matéria; isto porque, em todos os casos não houve apenas mera revenda dos produtos importados, mas a utilização em processo produtivo que deu origem a bens diversos. Com as informações disponíveis, a fiscalização encontrou revenda direta apenas para os artigos de códigos SNE1200819 e HPMC905080009. Porém, como esses itens também foram usados na produção de outros bens, dever-se-ia ter utilizado as duas margens de lucro disponíveis para o PRL, de acordo com a destinação dada ao item importado.

Nesses casos, o caminho correto ao se realizar os cálculos seria obter o preço parâmetro pela ponderação entre os preços parâmetros resultantes da aplicação das metodologias do método PRL com margem de 20% e de 60%. Esse procedimento tem como base o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. A simples leitura do dispositivo conduz o intérprete à conclusão de que são três - e apenas três - os métodos aplicáveis às operações de importação entre vinculadas, à época dos fatos.

A própria Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal - Cosit, na Solução de Consulta nº 5, de 01 de setembro de 2006, ratificou que existem apenas três métodos, não distinguindo duas modalidades de PRL, mas, sim, apenas duas formas de cálculo.

Portanto, como em momento nenhum os dispositivos legais de regência mencionam as expressões PRL Revenda (PLR-20) e PRL Produção (PRL-60), mas apenas o Método do preço de Revenda menos o Lucro (PRL), não há como se defender tal segregação, porque não se pode, especialmente na esfera administrativa, diferenciar conceitos que o legislador sequer enumera. As margens de lucro de 20% e 60% não são "métodos", mas apenas componentes do cálculo de um método (PRL), conforme se depreende da expressa redação do artigo 18 da Lei no. 9.430/96 (alterada pela Lei no. 9.959/2000). São apenas margens presumidas estabelecidas em lei.

Assim, considerando-se que o Método PRL é definido "como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos", decorre a conclusão lógica de que, nos casos em que parte da importação de determinado bem se destinar à produção e parte à revenda direta, há que se proceder à ponderação de acordo com as quantidades revendidas, utilizando-se a margem de 20%, ou à produção, com a observância da margem de 60%, em atenção à distinção prevista nos itens 1 e 2 da alínea "d" do inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

Idêntica metodologia deve ser aplicada na apuração do preço médio ponderado do PRL, relatada nos itens anteriores, nos casos em determinado insumo importado é aplicado na produção de diversos bens finais, podendo gerar preços parâmetros distintos para cada bem final envolvido.

A fiscalização constatou, ainda, que a empresa não considerou os valores relativos à quantidade e a valor do estoque inicial na apuração do preço praticado dos itens submetidos ao PRL. A IN SRF nº 243/2002 é clara, em seu artigo 12, § 3º, ao determinar que as mercadorias constantes no estoque no início do período devem ser adicionadas às compras do ano sob análise, para que se chegue ao preço a ser comparado com o preço parâmetro, proveniente das vendas do período.

Diferentemente dos outros dois métodos transacionais previstos na legislação de preços de transferência, destinados à avaliação de bens, serviços ou direitos adquiridos de pessoas vinculadas, nos quais os preços parâmetro e praticado devem ser construídos no período da importação ou aquisição, no PRL, a averiguação da ocorrência ou não da transferência de lucro para o exterior, em consonância com os pressupostos da legislação pátria, dar-se-á no momento da revenda dos itens comprados do exterior.

Sob o método PRL, os preços parâmetro e praticado estão inextricavelmente ligados, posto que são usualmente obtidos a partir dos mesmos artigos importados. De um modo simples, é a partir do custo que a empresa fixa o preço de venda de seus produtos, serviços ou direitos, de modo a assegurar margem de lucro bruto que remunere preços de transferência, embora, para efeitos tributários, a margem de lucro encontre-se fixada em lei.

Neste sentido, toda a quantidade disponível, contida no estoque inicial e a que a ela se junta, proveniente das compras externas efetuadas ao longo do ano, comporão o preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro obtido a partir da revenda desses mesmos itens importados.

Ainda em relação aos cálculos elaborados pela empresa, ao apurar o preço praticado na importação, o valor dos produtos adquiridos foi reduzido pelo desconto de juros, fundamentando-se, provavelmente, no artigo 9º da IN 243/2002. Sobre o tema, a Coordenação-Geral de Tributação expediu a Solução de Consulta de nº 17, em 30/05/2008.

Ocorre que a possibilidade de tal exclusão cinge-se à verificação da efetiva ocorrência de juros nas operações realizadas a prazo. Embora intimada a comprovar ter incorrido em tais despesas financeiras, a contribuinte não se manifestou. Por isso, a fiscalização não considerou o prazo de pagamento na apuração dos preços.

A partir das informações constantes no Siscomex, a fiscalização efetuou a segregação das importações provenientes de empresas vinculadas, independentemente do país de aquisição, e das compras provenientes de empresas sediadas ou constituídas em paraísos fiscais, excluindo-se as empresas vinculadas.

A FLEXTRONICS forneceu os dados constantes de sua escrita fiscal, nos formatos estabelecidos na Instrução Normativa SRF nº 86/2001. Com base nesse conjunto de informações, a fiscalização apurou a quantidade em estoque no início e no final do ano de 2008 (fls. 6.159 a 6.827), a relação de produção entre os insumos importados e os produtos finais (fls. 8.108 a 8.335), as quantidades revendidas ou vendidas e os valores brutos e impostos incidentes sobre as alienações (fls. 8.336 a 9.654). A empresa entregou, ainda, informações relativas ao custo de produção mensal, que foram consolidadas em médias anuais, por produto final. (fls. 6.828 a 8.107).

De posse dessas informações, a fiscalização recalculou os preços de transferência, fazendo uso da metodologia estipulada na Instrução Normativa nº 243/2002 (PRL), apurando os valores demonstrados nos anexos I, II, III e IV.

A fiscalização esclareceu que, como não foram examinados todos os cálculos apresentados pelo contribuinte, já que a análise, por amostragem, recaiu sobre os itens com valores relevantes, os ajustes apurados pelo contribuinte para os bens discriminados no anexo IV a este Termo foram aceitos.

Considerando que na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica do ano de 2008 não houve ajuste ao lucro líquido relativo a apurações de preços de transferência, foi efetuado o lançamento de ofício dos valores levantados pela fiscalização, no montante de R\$ 186.997.735,42, bem como do ajuste apurado pelo contribuinte, equivalente a R\$ 124.476,34.

. Omissão de receita

No dia 23/10/2013, a empresa foi cientificada do Termo de Intimação nº 09/2013, pelo qual se requeria informações e documentos que demonstrassem a destinação que teria sido dada ao produto importado "PLACA DE CIRCUITO IMPRESSO MONTADA, COM COMPONENTES, UTILIZADA NO TELEFONE CELULAR", código ERBROA1282482R3A, posto que não foi encontrada, após o despacho de importação dos referidos itens, nenhuma menção à sua utilização nos documentos fiscais da FLEXTRONICS, que foram fornecidos em meio digital ao longo desta fiscalização. A empresa, contudo, não se manifestou.

A falta de escrituração da compra do mencionado insumo conduz, por disposição legal, à presunção de omissão de receita, a teor do disposto no artigo 41 da Lei 9.430/96.

Assim, incorre-se na conclusão lógica de omissão de receita referente às faltas de mercadorias, cuja expressão resulta da multiplicação das diferenças de quantidades dos bens faltantes pelos respectivos preços médios de compra do período de apuração, conforme a memória de cálculo constante do anexo V a este Termo.

Inconformado, o interessado apresentou impugnação (fls. 9.882/9.939), requerendo a total improcedência dos autos de infração, alegando, em síntese, o seguinte:

Preliminarmente

. que sempre buscou atender a fiscalização com urbanidade, apresentando arquivos eletrônicos, documentos e esclarecimentos, a fim de dar suporte à fiscalização em seus questionamentos para apuração da metodologia de cálculo do *transfer price*.

. que muitas vezes as informações em seus arquivos digitais poderiam conter inconsistências que refletissem na formatação final de seu cálculo, razão pela qual, por vezes, não pôde atender algumas das intimações recebidas, em razão do exíguo prazo para apresentação dos arquivos, e principalmente, pelo fato de dever corrigir algumas distorções de suas informações.

. que, haja vista o volume de documentos, Notas Fiscais, DI's, arquivos e livros fiscais e contábeis que teria que averiguar e analisar para elaboração de novo cálculo do método de apuração do preço de transferência, esclarece que não conseguiu reunir, dentro do prazo da presente defesa, todas as informações necessárias e suficientes para apresentar Planilhas a fiscalização.

. que o cálculo analisado pela Doughty Fiscalização não reflete a realidade do que deveria ser considerado pela Impugnante, razão pela qual protesta pela posterior juntada do cálculo que melhor reflete esta realidade.

. que se propôs a corrigir algumas inconsistências nas informações, em razão do erro de seus arquivos digitais, e que pretendia apresentar o cálculo final dos ajustes de

transfer price no curso do presente processo, antes de seu julgamento, em estrita obediência ao princípio da verdade material.

. que no decorrer da fiscalização esclareceu todos os pontos relativos aos métodos aplicados para o cálculo do *transfer price*, inclusive com o descritivo da metodologia adotada, gerando arquivos nos formatos PDF, TXT, Excel e Access.

. que outro ponto que merece relevo é que providenciou, após observação do fiscal, a retificação de alguns critérios do cálculo, como, por exemplo, a adoção da "recursividade", que é o processamento das informações em linguagem de análise de sistemas, o qual identifica o que são os insumos, produtos intermediários e produtos acabados e a participação destes componentes dentro do processo produtivo (etapas de produção).

. que deve ser observada a abusividade e a arbitrariedade da fiscalização ao lavrar o presente auto de infração por amostragem, desconsiderando a escrituração contábil feita pela empresa para apuração do *transfer price*, e considerando as planilhas de cálculos que, conhecidamente pela autoridade fiscal, estavam equivocadas.

. que o agente fiscalizador deveria ter solicitado outros esclarecimentos para fazer a correta verificação dos lançamentos, sendo totalmente descabida a autuação fiscal por "arbitramento" e com base em arquivos de sistemas com informações incorretas, em valor exorbitante, desconsiderando os lançamentos feitos nos livros fiscais da empresa que comprovam a receita auferida com base no *transfer price*, passível de tributação.

. que no caso em tela, contesta o fato de a fiscalização ter procedido o recálculo do *transfer price* por arbitragem relativo ao exercício de 2008, em razão do mesmo não se compatibilizar com a renda auferida pela empresa, e também com sua capacidade contributiva, sendo medida de direito que o Ilustre Fiscal tivesse procedido ao recálculo buscando o melhor método para apuração do *transfer price*.

. que no presente caso, não ficou evidenciado no presente auto de infração a fundamentação legal e jurídica que evidenciassem que o recálculo efetuado pela fiscalização fosse o mais correto na apuração do lucro líquido da empresa, inclusive pelo fato que a própria fiscalização sabia das inconsistências dos arquivos digitais por erro.

. que era dever dessa Ilustre Fiscalização ter efetuado a coleta de informações para uma análise mais profunda acerca do negócio realizado entre a empresa Impugnante com empresas vinculadas, de modo a ter orientado a Impugnante a selecionar o método a ser aplicado na apuração do preço de transferência que lhe fosse mais favorável.

. que não poderia, destarte, efetuar o recálculo com base em premissas inverídicas ou com base em dados incorretos, na medida em que isso implicaria no desvirtuamento do conceito de renda, lucro e capacidade contributiva, fato que não se pode admitir para apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido.

. que não se pode olvidar que a finalidade da fiscalização direta realizada pelos auditores da Receita Federal é, somente em última instância, a autuação fiscal. O objetivo principal da fiscalização é sempre orientar e esclarecer o contribuinte, verificando a exatidão das declarações prestadas, conforme expressamente previsto pelo artigo 904 do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000 de 1999.

. que o art. 932 do Regulamento do Imposto de Renda/1999 prevê a obrigação do Agente fiscalizador verificar a veracidade dos fatos e solicitar os esclarecimentos

necessários. Sendo dever do fiscalizador tributário, a sua falta implica claramente em violação ao princípio da legalidade e consequente cerceamento ao direito de defesa.

. que o Auto de Infração em comento não merece prosperar, devendo ser considerado nulo em razão da afronta direta ao princípio constitucional da legalidade e da razoabilidade pelo Sr. Auditor Fiscal - princípios estes que devem nortear todas as atividades exercidas pela Autoridade Tributária - que, agindo arbitrariamente, deixou de averiguar os documentos apresentados e solicitar outros esclarecimentos quanto aos lançamentos objetos de autuação, cerceando o direito de defesa da Impugnante; bem como em razão da aplicação do princípio geral da boa-fé do contribuinte, que jamais teve a intenção de lesionar o Fisco.

No mérito

. que, apesar de a legislação de *transfer price* determinar que as operações de importação ou exportação devam considerar as operações efetuadas com empresas sediadas em paraísos fiscais, tal determinação está em desacordo com os Princípios que norteiam a Convenção - Modelo da OCDE, extrapolando qualquer previsão de ajuste estabelecido em tal tratado.

. que, ao efetuar operações comerciais com empresas fornecedoras sediadas em paraíso fiscal, certamente comprou bens a preço de mercado, não sendo razoável a presunção de que houve favorecimento nesta operação para fins de ajuste de *transfer price*, pelo simples fato do fornecedor, que é um terceiro não vinculado, estar sediado em paraíso fiscal.

. que, muitas vezes, a escolha do fornecedor é estratégica por razões que dizem respeito ao negócio de atuação das empresas envolvidas, à necessidade de atendimento à preservação da qualidade do produto, sendo arbitrário exigir da impugnante a tributação de IRPJ e CSLL, pelo simples fato de ter elegido fornecedores sediados em paraísos fiscais.

. que em nenhum momento a legislação, ao dispor sobre os métodos, menciona expressamente a metodologia para se calcular o ajuste de *transfer price* quando a importação é feita de paraísos fiscais, o que leva a concluir que o presente auto de infração extrapolou o conceito de *transfer price*, previsto na legislação e na própria IN 243/2002, incluindo situações que vão além do conceito de "pessoa vinculada", ao determinar que no cálculo do PRL houvesse a inclusão de todas as importações de empresas fornecedoras e terceiros sediados em paraíso fiscal.

. que a própria Lei nº 9.430/96, ao dispor sobre as situações em que as operações com paraísos fiscais devessem ser consideradas, determina, em seu artigo 24, parágrafo primeiro, que a legislação tributária do referido país deve ser considerada na apuração das disposições relativas aos preços, custos e taxas de juros.

. que, pelo art. 7º da Convenção Modelo da OCDE, em matéria de imposto sobre rendimento e patrimônio, pretendia-se não tributar operações que já estivessem sido tributadas no país de origem, e a cláusula 5 estabelece, ainda, que "nenhum lucro será imputável a um estabelecimento estável pelo simples fato de se limitar a comprar bens ou mercadorias para empresa".

. que, se pelos princípios da OCDE há preservação das tributações dos lucros em seus respectivos países, e o fato da legislação pátria estabelecer que as operações com empresas sediadas em paraísos fiscais deverem ser consideradas na aplicação da legislação de *transfer price*, não significa que a Impugnante devesse considerar algum

método de ajuste em toda e qualquer importação efetuada de fornecedores terceiros situados em paraísos fiscais, pois tal situação está em desconformidade com os próprios princípios que norteiam a Convenção Modelo da OCDE, ferindo inclusive, o disposto no artigo 98, do Código Tributário Nacional - CTN, que reza que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação interna.

. que os tratados devem ser respeitados quando em conflito com as leis. Isso porque os tratados figuram como um limite à soberania dos Estados contratantes, não podendo para as matérias ali determinadas os Estados legislarem. Assim, ainda que por meio de lei se pretenda tributar algo que o tratado protege, esta lei deveria ser afastada por extrapolar os limites de competência. Há hierarquia entre os tratados e as leis infraconstitucionais.

. que, desta forma, a determinação de obrigatoriedade de apuração do *transfer price* para operações com empresas sediadas em paraísos fiscais é ilegal, pois não se coaduna ao disposto na Convenção-Modelo da OCDE.

. que o artigo 9º, por sua vez, ao estabelecer o conceito de empresas associadas, admite a possibilidade de ajustamento dos impostos quando estas empresas são consideradas associadas e ligadas, o que a legislação pátria traduziu como empresas vinculadas, mas daí presumir que toda e qualquer compra de mercadorias de fornecedores terceiros, sediados em paraíso fiscal, devesse ser considerado nos cálculos dos ajustes de *transfer price*, extrapola a previsão da Convenção Modelo da OCDE.

. que o cálculo proposto pela fiscalização considerou para o ajuste toda e qualquer operação com empresas sediadas em paraíso fiscal, vinculada ou não, sem levar em consideração a existência de acordo de bitributação entre os países, como por exemplo a China. No demonstrativo do cálculo dos ajustes de *transfer price*, o qual foi juntado pela fiscalização, há diversas operações de importações efetuadas de Hong Kong (China) de fornecedores terceiros que não são empresas vinculadas.

. que, ainda que se imaginasse a legitimidade de tal procedimento pelo fato de Hong Kong ser considerado paraíso fiscal pela Receita Federal do Brasil, não foi atentado para o fato do Brasil e China possuírem acordos para evitar a dupla tributação, conforme previsão expressa no Decreto nº 85/92.

. que a presente autuação deve ser cancelada, pois considerou no ajuste operações realizadas com empresas sediadas em paraíso fiscal, sem levar em conta a existência de acordo de bitributação, o que, por todos os modos, afasta a aplicação de ajuste, ou no mínimo, demonstra que o montante de ajuste proposto merece ser revisto.

. que, para fins de cálculo do preço parâmetro, efetuar a ponderação entre os preços parâmetros resultantes da aplicação das metodologias do método PRL com margem de 20% e 60%, como fez a fiscalização, não é razoável, pois a legislação vigente em nenhum momento traz este critério de modo expresso. Referida ponderação entre os preços parâmetros não é imposta pela Lei nº 9.430/96, sendo equivocada a interpretação feita pelo Agente Fiscal, no que tange ao art. 18 da referida Lei.

. que a legislação brasileira conferiu ao contribuinte do *transfer price* a plena liberdade de escolher o método que lhe garanta o resultado mais favorável; cita jurisprudência do CARF.

. que o Ilustre Agente Fiscal deveria ter perquirido todos os métodos para verificar qual deles lhe daria um resultado mais favorável, fato que não ocorreu.

. que deve ser cancelado o presente auto de infração por violar flagrantemente sua liberdade de escolha, quanto ao método a ser aplicado para apuração do preço parâmetro.

. que, diante dos equívocos no que tange aos métodos desenvolvidos para apuração do preço parâmetro estabelecidos pelo Ilustre Fiscal, como fundamento para exigência de ajuste ao lucro líquido relativo a apurações de preços de transferência, verifica-se que o presente auto deve ser baixado em diligência para, em primeiro lugar, se apurar o método que lhe garanta o resultado mais favorável e, em segundo lugar, para que se apure corretamente seu lucro real, a fim de que verificar o número real do ajuste a ser efetuado, sob pena de violação ao conceito de renda para fins de apuração de IRPJ e CSLL, bem como, violação ao princípio da capacidade contributiva, nos termos do art. 145 da Constituição Federal de 88.

. que no caso em tela, o Ilustre Agente Fiscal está imputando o ajuste do lucro líquido, de forma ilegal e arbitrária, na medida em que não restou demonstrado nos fundamentos legais e jurídicos do auto de infração lavrado que a metodologia adotada pela fiscalização seria a mais correta e adequada para aferição da renda e lucro.

. que o método adotado pela fiscalização do preço parâmetro pela "ponderação entre os preços parâmetros resultantes da aplicação das metodologias do método PRL com margem de 20% e de 60% ", não se coaduna com a legislação dos preços de transferência e por sua vez ao disposto no art. 43 do CTN.

. que, tendo em vista a confidencialidade dos contratos de venda junto a seus clientes, protesta pela juntada posterior de documentos que possam comprovar os pagamentos feitos a prazo para os devidos fins de direito, especialmente a comprovação da incidência de juros/encargo financeiro nas vendas a prazo.

. que a presunção de omissão de receita não deve prevalecer, diante da comprovação da emissão de nota fiscal de entrada, bem como da comprovação da escrituração da referida aquisição da placa de circuito, conforme comprovam os documentos anexos (Doc.9), não havendo que se falar em violação ao art. 41 da Lei nº 9.430/96.

. que, pelos documentos ora acostados verifica-se que a Impugnante escriturou corretamente os valores das entradas e saídas de mercadorias nos livros fiscais e registros contábeis. Entretanto, ao ter sido intimada a demonstrá-los junto à fiscalização, por equívoco nos procedimentos internos na anotação do prazo para o cumprimento da intimação, deixou de cumpri-la no prazo concedido pela Fiscalização, mas que referido equívoco não se traduz em omissão de receita.

. que deve ser afastada do presente auto de infração a imputação de "omissão de receita operacional" caracterizada pela suposta não contabilização de custos.

. que o valor da multa nos termos do presente autos de infração deverá ser afastada, por ser manifestamente ilegal e confiscatória.

. que, em razão da inobservância do critério da proporcionalidade e, como decorrência, da razoabilidade, a multa exigida pela falta de pagamento de tributo, quando deveria ser aplicada com base no descumprimento de obrigação acessória, também se mostra confiscatória, eis que acaba por absorver o patrimônio do contribuinte.

. que deve ser cancelada ou reduzida a multa, para aplicação em conformidade com os princípios constitucionais tributários.

. que os juros devem ser excluídos.

Requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, para demonstrar a veracidade dos fatos alegados na presente defesa, como a apresentação de novos documentos, realização de diligências, perícia técnica e apresentação de nova memória de cálculo.

Em 28/03/2014, o interessado apresentou aditamento à impugnação (fls. 19.176/19.182), alegando, em síntese, o seguinte:

. que é empresa que manufatura diversos bens para os quais é contratada e tem margem de lucro bruta menor do que 6%, e, portanto, o método PRL 60 não reflete, de forma alguma, a lucratividade nas operações praticadas, razão pela qual se busca a utilização de outros métodos previstos na legislação de regência.

. que o Governo Federal recentemente alterou a Lei nº 9.430/96 no tocante ao preço de transferência, estabelecendo uma margem de lucro de 20% para o método PRL para o setor da Impugnante, mesmo nos casos em que o bem importado participe de processo produtivo de outros produtos.

. que mesmo aplicando o método PRL 60, o AFRFB utilizou dados incorretos para calcular o ajuste.

. que foram apresentadas ao AFRFB mais de 96.000 (noventa e seis mil) páginas com informação necessária para elaborar o cálculo. Como tais documentos foram entregues impressos (físicos), acredita que o AFRFB simplesmente os ignorou, computando os ajustes sem levar essas informações em consideração. Acredita a Impugnante que a informação que consta dos aludidos documentos é fundamental para que seja possível apurar os ajustes de preço de transferência de forma correta.

. que, da análise do cálculo realizado pelo AFRFB um ponto que evidencia que o cálculo está equivocado consiste no fato de em diversos produtos acabados, a margem de participação da matéria-prima importada de vinculada ou de empresa domiciliada em paraíso fiscal ser superior a 100%, ou seja, o produto acabado teria que ser vendido com muito prejuízo, uma vez que ao se considerar uma única matéria-prima o valor do custo já superou o valor de venda.

. que há produto que a margem de participação da matéria-prima é de 25.000% (como utilizado nos cálculos da Receita Federal do Brasil), motivo pelo qual não restam dúvidas que as bases utilizadas estão equivocadas.

. que os percentuais de participação das matérias-primas importadas perante vinculadas ou paraísos fiscais nos custos dos produtos acabados estão completamente distorcidos no cálculo do AFRFB, o que inviabiliza a sua utilização.

. que é correto afirmar que os dados utilizados pelo AFRFB não refletem a realidade das operações praticadas, razão pela qual o valor de ajuste apurado pelo AFRFB não pode ser considerado.

. que os autos devem ser baixados em diligência, para que o AFRFB que elaborou o auto de infração seja intimado a respeito da apresentação de novas informações e valores de ajuste de preço de transferência.

. que seja autorizada a apresentação posterior de documentos e informações necessárias para determinar o ajuste de preços de transferência, tendo como base o uso dos métodos PIC e CPL.

Em 12/11/2014, o interessado apresentou mais um aditamento à impugnação (fls. 19.200/19.207), alegando, em síntese, o seguinte:

. que, em razão da deficiência nos seus sistemas de informação, nem todas as informações solicitadas pela fiscalização puderam ser apresentadas a contento e a tempo. Entretanto, sempre apresentou as informações de que dispunha.

. que naquela ocasião foram apresentadas mais de 96.000 (noventa e seis mil) páginas com informação necessárias para elaborar o cálculo. Como tais documentos foram entregues impressos (físicos), o fiscal os envelopou e anexou ao processo de fiscalização, nos termos da Portaria SRRF nº 08/2012 (fls. digitais 9.856/9.873, item 6).

. que também foram solicitadas algumas prorrogações de prazo para atendimento às intimações. Contudo, até a data da lavratura do auto de infração, não tinha conseguido cumpri-las integralmente, pois ainda estava reprocessando as informações necessárias para a apuração dos ajustes de preço de transferência, dada a existência de algumas incorreções em seus sistemas eletrônicos. Dessa forma, o Agente Fiscal Autuante não detinha todos os elementos necessários para apurar devidamente o ajuste em questão.

. que, entretanto, desde o início da fiscalização, nunca deixou de tentar atender as solicitações que recebeu. A situação de inconsistência das informações que constavam em seus sistemas também foi noticiada inúmeras vezes.

. que o Agente Fiscal teve que considerar uma base equivocada de informações - por amostragem - para o cálculo do ajuste, chegando a um valor muito maior do que o realmente devido.

. que presentemente concluiu o processo de revalidação das informações necessárias para ajuste de preços de transferência, considerando todas as informações que já haviam sido juntadas aos autos e também com observância ao disposto no art. 18 da Lei nº 9.430/96, texto original sem as alterações trazidas pela Lei nº 12.715/2012.

. que, com base nas informações completas foi gerado novo cálculo, por meio do qual apurou o ajuste no cálculo dos preços de transferências do ano calendário de 2008 de aproximadamente R\$ 4.653.000,00 (quatro milhões, seiscentos e cinquenta e três mil), (CD Room).

. que o novo cálculo tem por base informações completas, e não por amostragem, o que justifica a diferença que se verifica em relação ao cálculo de ajuste inicial que serviu de base para a autuação.

. que o cálculo elaborado com base no disposto no art. 18 da Lei nº 9.430/96, e não pelo disposto pela Instrução Normativa de nº 243/2002, como pretendeu o Agente Fiscal que lavrou o Auto de Infração, tem suporte nos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

. que o correto seria apurar eventuais ajustes de preços de transferência pelo método PIC, diferentemente do que foi feito pela fiscalização, com base na IN 243/2002. Isso porque o método PRL 60 usa como margem de lucro presunção da ordem de 60%, enquanto a margem de lucro real praticada pela Impugnante e pelas demais empresas do segmento ao qual pertence é de no máximo 2%.

. que, tendo em vista que o ajuste no cálculo dos preços de transferência, do ano-calendário de 2008, elaborado de acordo com os critérios estabelecidos pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96, foi de aproximadamente de R\$ 4.653.000,00, e observando-se que no referido ano-calendário, a Impugnante apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, conforme se verifica pelo Livro (Doc. 01) e pelo disposto na DIPJ 2009 retificada já juntada aos autos, no montante de R\$ 40.045.182,21 e base negativa de CSLL de R\$

40.640.811,52, respectivamente, não há que se falar em ajuste ao lucro líquido relativo a apurações de preços de transferências, muito menos em imposto a recolher.

. que diante dos equívocos do método elaborado para apuração do preço parâmetro estabelecidos pelo Ilustre Agente Fiscal como fundamento para exigência de ajuste ao lucro líquido relativo a apurações de preços de transferência, verifica-se que o presente auto deve ser baixado em diligência para, em primeiro lugar, se apurar o método que lhe garanta o resultado mais favorável, qual seja, o cálculo elaborado pelos critérios estabelecidos pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96, e não pelo disposto na IN 243/2002, e, em segundo lugar, para que se apure corretamente seu lucro real, observando-se o resultado negativo ocorrido no ano-calendário de 2008, sob pena de violação ao conceito de renda para fins de apuração de IRPJ e CSLL, bem como, violação ao princípio da capacidade contributiva."

Em julgamento realizado em 10 de fevereiro de 2015, a 8ª Turma da DRJ/RJ1 julgou improcedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 12-72.646, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS

A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do interessado em fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO

Deve ser indeferida a diligência/perícia que não preenche os requisitos formais previstos no art. 16, inciso IV, e § 1º, do Decreto 70.235/1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/1993. Além disso, a diligência/perícia é procedimento que se presta a esclarecer pontos controversos, duvidosos ou obscuros em um processo, não sendo instrumento hábil que se preste a verificar o método mais favorável de apuração de preço de transferência, nem servindo para apuração do lucro.

NULIDADE. REQUISITOS FORMAIS. OBSERVÂNCIA

Descabe a alegação de nulidade, sendo válida a autuação, no caso de auto de infração formalizado em estrita observância aos requisitos legais previstos no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar de nulidade de lançamento por cerceamento de defesa, já que, no âmbito da ação fiscal (fase procedimental), vige o princípio inquisitório, somente sendo inaugurada a fase processual com a apresentação da impugnação, ocasião em que o contribuinte terá ampla oportunidade de exercer o contraditório e ampla defesa.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IMPRESTABILIDADE DA DOCUMENTAÇÃO SUPORTE. NOVA APURAÇÃO.

Sendo os documentos apresentados pelo contribuinte insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço de transferência, a fiscalização poderá determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando qualquer dos métodos previstos na legislação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.

A escolha do método mais favorável para apuração do preço parâmetro é prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DESCONSIDERAÇÃO DO MÉTODO DE CÁLCULO. DEFINITIVIDADE.

A regular desconsideração da metodologia de cálculo do preço parâmetro utilizado pelo contribuinte, efetuada pela autoridade fiscal, na forma do parágrafo único do art. 40 da IN SRF 243/02, é definitiva, salvo se restar comprovado vício no procedimento.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ALTERAÇÃO DO MÉTODO NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. IMPOSSIBILIDADE

Não há previsão legal para apresentação de novo método de apuração na manifestação de inconformidade.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. LEI Nº 9.430/1996. TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DAS RENDAS. MODELO OCDE. COMPATIBILIDADE.

São aplicáveis os ajustes previstos na Lei nº 9.430/96, por inexistir contradição entre o artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio da OCDE - que trata dos preços de transferência nas convenções -, e os arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que inserem os preços de transferência na legislação fiscal brasileira.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PAÍSES QUE NÃO TRIBUTAM A RENDA. PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA OU QUE OPONHAM SIGILO RELATIVO À COMPOSIÇÃO SOCIETÁRIA DE PESSOAS JURÍDICAS (PARAÍSO FISCAL)

As regras dos preços de transferência são aplicáveis às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no país, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda, com tributação favorecida ou que oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas (paraísos fiscais).

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO PONDERAÇÃO.

Na hipótese de um bem importado ser parcialmente aplicado em processo produtivo e parcialmente revendido, o preço parâmetro final será a média ponderada entre os resultados apurados segundo o PRL com margem de 20% e aqueles outros computados segundo o PRL com margem de 60%.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ALTERAÇÃO DE PERCENTUAL DE MARGEM DE LUCRO.

Não tendo o contribuinte executado os procedimentos necessários à alteração de percentual da margem de lucro, mantêm-se os percentuais previstos na legislação vigente.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.

As Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não possuem competência para apreciar a ilegalidade da Instrução Normativa editada pela autoridade hierárquica superior.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. OBSERVÂNCIA.

As Instruções Normativas gozam de presunção de legalidade e são de observância obrigatória pelos servidores subordinados à autoridade que expediu o ato normativo.

OMISSÃO DE RECEITA.

A falta de comprovação da escrituração contábil da compra do bem importado, aliado ao fato de não ter sido comprovado pelo contribuinte a sua revenda ou a sua utilização

em processo produtivo, e nem que se encontrava em estoque, autoriza a presunção de omissão de receita.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2008

CSLL/COFINS/PIS. DECORRÊNCIA.

Aplica-se aos lançamentos tidos como decorrentes as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

MULTA DE OFÍCIO

MULTA DE OFÍCIO. 75% (SETENTA E CINCO POR CENTO) PREVISÃO LEGAL

Uma vez que o dispositivo legal que prevê a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de lançamento de ofício está plenamente em vigor no ordenamento jurídico, deve ser obrigatoriamente aplicado.

MULTA. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, restringe-se ao valor do tributo, conforme previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988. A exigência de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), prevista na legislação vigente, não é confisco, e deve ser aplicada.

JUROS DE MORA

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

O art. 61, caput e § 3º, c/c art. 5º, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, que estabelecem a aplicação de juros moratórios com base na taxa Selic para os débitos tributários não pagos até o vencimento, estão plenamente em vigor, devendo, portanto, ser aplicados.

Súmula CARF nº 4: JUROS. TAXA SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente cientificado em 12/02/2015 (fls. 19.305), o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, em 16/03/2015, o recurso voluntário de fls. 19.738 a 19.810 alegando, em apertada síntese, os itens abaixo relacionados, os quais serão melhores descritos por ocasião do voto:

- A recorrente inicia sua defesa afirmando que sempre buscou atender à fiscalização, apresentando arquivos eletrônicos e esclarecimentos, entretanto, em virtude do grande volume de importações que realiza, não atendeu a algumas das intimações dentro do exíguo prazo para apresentação dos documentos e, principalmente, pelo fato de ter que corrigir algumas distorções de suas informações;

- Afirma ser necessária a verificação de sua boa fé no atendimento à fiscalização pois esclareceu todos os pontos relativos aos métodos aplicados para o cálculo do preço de

transferência e forneceu o descritivo da metodologia e arquivos nos formatos PDF, TXT, Excel e Access. Providenciou ainda a retificação de alguns critérios do cálculo e adotou a "recursividade", que é o processamento das informações em linguagem de análise de sistemas, o qual identifica o que são os insumos, produtos intermediários e produtos acabados e a participação desses componentes dentro do processo produtivo;

- Reafirma sua boa fé com aqueles com quem tem relações comerciais e empresariais: fornecedores, clientes, funcionários e administração pública. Ressalta que é empresa regular perante os órgãos públicos de sua constituição societária com contrato social registrado e que cumpre regularmente suas obrigações tributárias principais e acessórias. Com relação às suas obrigações contábeis, elabora balanços, demonstrações e escritura seus livros de modo a demonstrar seus ativos, passivos, receitas, despesas, custos, bem assim, seu faturamento, lucro líquido e tributos devidos;

- Nesse contexto, pugna pela observação da abusividade e arbitrariedade da autuação, por amostragem, que desconsiderou a escrituração contábil feita pela empresa para apuração do preço de transferência, e considerou as planilhas de cálculos que, conhecidamente pela autoridade fiscal, estavam equivocadas. Referidas planilhas que foram corrigidas e apresentadas após a autuação e antes da decisão da Delegacia de Julgamento, em obediência ao princípio da verdade material;

- Por ter agido com boa fé o agente fiscal deveria ter solicitado outros esclarecimentos para fazer a correta verificação dos lançamentos, sendo totalmente descabida a autuação fiscal por arbitramento e com base em arquivos de sistemas com informações incorretas, em valor exorbitante, desconsiderando os lançamentos feitos nos livros fiscais da empresa que comprovam a receita auferida com base no preço de transferência;

- Alega que apesar dos fundamentos apresentados, o órgão julgador de primeira instância entendeu não merecer reparos o procedimento adotado pela fiscalização que lavrou o auto por amostragem, considerando a relevância dos valores, bem como as informações até então entregues e, diante das incorreções verificadas, refez os cálculos dos preços de transferência dos bens importados de empresas vinculadas e de países ou dependências com tributação favorecida. Assim, em razão de sua comprovada boa fé, bem como, do princípio da verdade material a ser demonstrado, o entendimento do acórdão recorrido deve ser afastado.

I - Preliminares

Alega que a fiscalização agiu abusivamente, arbitrando o ajuste ao lucro líquido relativo a apurações de preços de transferência, relativo ao ano-calendário de 2008, sem apurar adequadamente os documentos apresentados e as informações prestadas, as quais a recorrente alertou inclusive quanto aos erros de sistema de seus arquivos.

Entende que o auto de infração não merece prosperar, devendo ser considerado nulo em razão da afronta direta ao princípio da legalidade e da razoabilidade pela autoridade fiscal que, agindo arbitrariamente, deixou de averiguar os documentos apresentados e solicitar outros esclarecimentos quanto aos lançamentos objetos de autuação, cerceando o direito de defesa da recorrente; bem como em razão da aplicação do princípio geral da boa-fé do contribuinte, que jamais teve a intenção de lesionar o Fisco.

Opõe-se ao acórdão recorrido que entendeu que o princípio do contraditório e da ampla defesa somente são aplicáveis na fase processual, inaugurada com a apresentação da defesa. Alega ainda que o julgamento não aprofundou a questão de nulidade suscitada e deixou de averiguar se, de fato, o cálculo realizado pelo fiscal com base em premissas inverídicas deveriam ser refeitos ou não, em ofensa ao princípio da verdade material.

Questiona a validade do auto de infração por falta de fundamentação legal e jurídica, posto que na autuação não foi comprovado que o recálculo do preço parâmetro efetuado pela fiscalização foi o mais correto, inclusive pelo fato que a própria fiscalização sabia das inconsistências dos arquivos digitais da empresa por erro do sistema;

Requer a nulidade por cerceamento do direito de defesa pois a autuação fiscal foi lavrada com manifesto abuso de poder e em desobediência ao princípio da razoabilidade, e que os mesmos teriam sido evitados se a fiscalização tivesse solicitado outros esclarecimentos antes da lavratura da autuação, de forma a orientar o contribuinte a efetuar as correções necessárias à apuração dos preços de transferência;

II - Do Mérito

No mérito a recorrente trouxe novamente os mesmos argumentos apresentados na Impugnação, porém com algumas contestações específicas a trechos do Acórdão da DRJ, as quais serão apreciadas por ocasião do voto. Em apertada síntese a recorrente efetua as seguintes alegações no recurso voluntário ora apreciado:

(i) A determinação para realização de ajustes de preços de transferência em operações efetuadas com empresas sediadas em paraísos fiscais está em desacordo com os princípios que norteiam a Convenção Modelo da OCDE, extrapolando qualquer precisão de ajustes estabelecido no tratado;

(ii) A Lei nº 9.430/96 possibilita ao contribuinte a escolha do método que traduza o resultado que lhe é mais favorável e, nesse sentido, o Auditor-Fiscal por estar vinculado à lei nos lançamentos de ofício, deveria ter perquirido todos os métodos para verificar qual deles daria um resultado menos oneroso à recorrente;

(iii) A recorrente demanda que os autos de infração sejam baixados em diligência para apuração do método de que lhe garanta o resultado mais favorável, bem assim, a correta apuração do lucro real, isto porque a utilização do método do preço parâmetro pela ponderação entre os preços parâmetros resultantes da aplicação das metodologias do método PRL, com margem de 20% e 60% afeta a apuração do lucro líquido e por consequência o conceito de renda e da capacidade contributiva;

(iv) Os cálculos efetuados pela fiscalização foram arbitrários e estariam incorretos, motivo pelo qual devem ser apreciados os documentos relativos ao novo cálculo anexado aos autos no segundo aditamento à impugnação, assim como os documentos anexados no recurso voluntário;

(v) A escolha do cálculo pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96 prevalece, pelo princípio da hierarquia das leis, sobre o método de cálculo trazido pela Instrução Normativa 243/02 e encontra suporte em julgados do CARF que decidiram pela ilegalidade da referida Instrução Normativa;

(vi) Requer a nulidade da decisão na parte relativa à taxa de câmbio, por supressão de instância, a fim de que o órgão julgador *a quo* possa apreciar os fundamentos alegados em sua impugnação sobre o erro na taxa de conversão para reais dos bens importados;

(vii) Não houve manifestação expressa do órgão julgador de primeira instância sobre a matéria relativa a juros nas operações realizadas a prazo, devendo a decisão ser nula por falta de fundamentação e cerceamento de defesa;

(viii) Alega a inexistência de omissão de receitas uma vez que o produto importado sob o código ERBROA128248R3A não foi comercializado mas sim utilizado no processo produtivo dos telefones celulares W580i;

(ix) Em cumprimento ao princípio da verdade material, requer novamente a baixa dos autos em diligência para que se apure tanto a metodologia de preço parâmetro que mais lhe favoreça, como também que se apure a realidade do lucro líquido da mesma, diante dos demais documentos fiscais e contábeis apresentados;

(x) Opõe-se ao valor da multa e pede seu afastamento, por ser manifestamente ilegal e confiscatória, uma vez que a metodologia utilizada pela fiscalização para apuração do preço de transferência não se apresentou como a mais correta, ocasião em que havendo a alteração dos valores a serem apurados em baixa de diligência dos presentes autos relativamente ao preço de transferência, haverá também a alteração no valor da multa a ser aplicada.

É o relatório.

Voto

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora

O recurso é tempestivo e dele conheço.

PRELIMINARES

1 - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL E JURÍDICA

A recorrente alega que a fiscalização procedeu ao recálculo do preço de transferência relativo ao ano-calendário de 2008, por arbitramento, e que tal procedimento seria incompatível com a renda auferida pela empresa e com sua capacidade contributiva. Afirma que houve ofensa ao art. 142 do CTN, pois não ficou comprovado no auto de infração a fundamentação legal e jurídica que evidenciassem que o recálculo do preço parâmetro efetuado pela fiscalização fosse o mais correto, inclusive pelo fato de que a própria fiscalização sabia das inconsistências dos arquivos digitais da empresa por erro no sistema.

Vejamos o que dispõe o art. 142 do 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.

Da leitura do artigo acima transcrito, dos autos de infração e do Termo de Verificação e Encerramento a eles anexo, verificam-se presentes todos os requisitos necessários à constituição do crédito tributário:

- A autoridade fiscal é competente para a lavratura dos autos de infração;
- Foi aberto o devido procedimento fiscal por meio do Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 08.1.85.00-2012-00005-0, do qual o contribuinte foi devidamente cientificado pelo Termo de Início do Procedimento Fiscal lavrado em 16/01/2012;
- Os fatos geradores, a matéria tributável e o montante devido estão identificados no auto de infração e anexos;
- O sujeito passivo foi corretamente identificado no auto de infração.

Relativamente às alegações de que o cálculo efetuado pela fiscalização seria equivocado e arbitrário, e teria se baseado em premissas inverídicas ou com base de dados incorretos, não assiste razão à recorrente. Conforme bem demonstrado no acórdão recorrido, a fiscalização, diante das incorreções verificadas nas planilhas fornecidas pela recorrente, efetuou diversas intimações à fiscalizada para obtenção de arquivos e documentos, porém, diante da falta de atendimento às intimações, terminou por refazer os cálculos, utilizando-se das informações disponíveis nos sistemas da RFB e dos dados constantes de sua escrita fiscal fornecida no formato estabelecido pela IN nº 86/2001:

"Segundo consta do Termo de Verificação e Encerramento, o interessado foi intimado a apresentar, além de arquivos digitais contendo informações a respeito de suas operações, as memórias de cálculos da avaliação dos preços de transferência dos itens adquiridos de empresas vinculadas.

Em 16/03/2012, o interessado forneceu as informações relativas aos cálculos dos preços de transferência. No entanto, foi alertado pela fiscalização a respeito da incorreção da apuração dos referidos cálculos.

Após alguns pedidos de prorrogação de prazo, o interessado apresentou, nos dias 21 e 24/06/2013, novas memórias de cálculo, em substituição àquelas que haviam sido apresentadas em 16/03/2012. Nota-se, desde já, que é despropositada a alegação do interessado de que teve um prazo exíguo para apresentação dos arquivos digitais corrigidos. O prazo superior a 1 (um) ano é revelador do prazo mais do que suficiente para apresentação do que foi solicitado pela fiscalização.

O interessado alega que entregou à fiscalização 96.000 (noventa e seis mil) páginas que conteriam informações necessárias para elaboração do cálculo do preço de transferência. Como tais documentos foram entregues impressos (físicos), acredita o

interessado que a fiscalização os teria ignorado, computando os ajustes, sem levar essas informações em consideração.

Deve-se esclarecer ao interessado, que tais documentos foram desconsiderados, não por terem sido entregues impressos, mas pelo fato de serem imprestáveis, já que neles, como se depreende do Termo de Verificação e Encerramento, não foram incluídos os produtos importados, cujos códigos estavam discriminados no corpo do Termo de Intimação nº 03; neles, não constava a relação de produção entre o item importado e o produto final; e, neles, não foi demonstrada a incidência de juros no cálculo do preço praticado, dentre outras inconsistências.

Tanto os referidos documentos eram imprestáveis que, em 02/07/2013, a empresa foi intimada a fazer constar dos referidos cálculos a relação de produção entre o item importado e o produto final; incluir os produtos importados, cujos códigos estavam discriminados no corpo do Termo de Intimação nº 03 e que, apesar do tempo transcorrido desde a ciência do Termo, não foram levados em consideração e; a demonstrar a incidência de juros no cálculo do preço praticado.

A empresa, mais uma vez, alegou deficiência no seu sistema informatizado e solicitou algumas prorrogações de prazo para atendimento, a última vencida no dia 21/09/2013, sem, no entanto, ter cumprido a exigência.

Assim, não merece reparo o procedimento adotado pela fiscalização que, por amostragem, considerando a relevância dos valores envolvidos, analisou as informações entregues até então e, diante das incorreções verificadas, refez os cálculos dos preços de transferência dos bens importados de empresas vinculadas e de países ou dependências com tributação favorecida (paraísos fiscais).

Com relação à alegação de que a fiscalização teria, possivelmente, utilizado como base de cálculo as informações do SISCOMEX, sem a separação precisa dos bens que foram importados de empresas vinculadas ou não vinculadas, tratando todos os bens importados como se fossem importações para utilização de cálculo do preço de transferência, igual sorte não assiste razão à recorrente. Consta do item 55 do Termo de Verificação e Encerramento (fls. 9.870) a seguinte informação:

"A partir das informações constantes no Siscomex, fizemos a segregação das importações provenientes de empresas vinculadas, independentemente do país de aquisição, e das compras provenientes de empresas sediadas ou constituídas em paraísos fiscais, excluindo-se as empresas vinculadas (fls. 5.460 a 6.158)."

Assim, consta expressamente no termo que foram extraídas apenas as importações provenientes de empresas vinculadas e de empresas sediadas em paraísos fiscais. As empresas vinculadas foram relacionadas na planilha "Empresas Vinculadas" de fls. 5.454 a 5.459 e foram somente as compras provenientes dessas empresas, relacionadas na planilha "Importações Provenientes de Vinculadas em 2008", de fls. 5.460 a 5.966, bem assim, as compras provenientes das empresas sediadas em paraísos fiscais relacionadas na planilha "Importações Provenientes de Paraísos Fiscais", de fls. 5.967 a 6.168, que tiveram seus preços submetidos, por amostragem, às regras dos preços de transferência.

A fiscalização recalculou os preços de transferência na forma do disposto no art. 18 da Lei nº 9.430/96, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 9.959/00, e na Instrução Normativa nº 243/02. As informações utilizadas pela fiscalização foram consolidadas nas planilhas de fls. 5.454 a 9.655 e as irregularidades apuradas foram descritas no Termo de Verificação e Encerramento, bem assim, seus anexos I a IV, todos anexos e parte integrante dos autos de infração.

Diante do exposto, presentes todos os requisitos estabelecidos pelo art. 142 do CTN, bem assim, por constar nos autos de infração e seus anexos, a fundamentação legal da autuação, voto por negar provimento à preliminar de nulidade suscitada pela recorrente.

2 - NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A recorrente alega em sua peça recursal que a autuação fiscal foi lavrada com manifesto abuso de poder e em desobediência ao princípio da razoabilidade, e que os mesmos teriam sido evitados se a fiscalização tivesse solicitado outros esclarecimentos antes da lavratura da autuação, de forma a orientar o contribuinte a efetuar as correções necessárias à apuração dos preços de transferência. Afirma que, de acordo com o art. 904 do RIR/99, o objetivo principal da fiscalização é orientar e esclarecer o contribuinte e, somente em última instância, a autuação fiscal.

Entende que se o Auditor-Fiscal tivesse obedecido ao disposto no art. 392 do RIR/99, solicitando esclarecimentos à recorrente e verificando sua escrita fiscal para averiguar as receitas auferidas passíveis de tributação, em confronto com os recolhimentos de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, as dúvidas teriam sido sanadas e o auto não teria sido lavrado. Por este motivo alega ter ocorrido violação ao princípio da legalidade e o consequente cerceamento ao direito de defesa.

Não assiste razão à recorrente. O art. 904 do RIR/99, e seu § 1º, assim dispõem:

Art. 904. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes ([Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º](#), e [Decreto-Lei nº 2.225, de 10 de janeiro de 1985](#)).

§ 1º A ação fiscal direta, externa e permanente, realizar-se-á pelo comparecimento do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, lavrando, quando for o caso, o competente termo ([Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º](#)).

Verifica-se, portanto, que as ações dos Auditores-Fiscais podem ser tanto para orientar ou esclarecer o contribuinte no cumprimento de seus deveres quanto para verificar o cumprimento de suas obrigações fiscais lavrando, quando for o caso, o devido auto de infração. Inexiste previsão legal para que a ação de orientação ao contribuinte anteceda à ação fiscal, sendo totalmente descabida a alegação da recorrente de que o objetivo principal da fiscalização é sempre orientar e esclarecer o contribuinte. No presente caso, a ação fiscal determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 08.1.85.00-2012-00005-0 determinou a execução de procedimento de fiscalização para verificação da exatidão dos rendimentos sujeitos ao imposto de renda e seus reflexos de CSLL, COFINS e PIS, e encerrou-se com a lavratura dos devidos autos de infração.

Relativamente às alegações de que a fiscalização violou o princípio da legalidade e o consequente cerceamento ao direito de defesa, também não assiste razão à recorrente. Consta do processo fiscal que foram lavrados diversos termos solicitando esclarecimentos e apresentação de

documentos, durante o período da ação fiscal que teve seu início em 28/01/2012, com a ciência do Termo de Início da Ação Fiscal e seu término em 30/11/2013, com a ciência dos autos de infração. Ou seja, durante o período de um ano e dez meses, o contribuinte teve a oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos à fiscalização que, por várias vezes, prorrogou os prazos para apresentação de resposta, em atendimento às solicitações da contribuinte.

Desta forma, improcedentes as alegações da recorrente de que a fiscalização deixou de averiguar sua escrita fiscal e os documentos apresentados, bem assim, de solicitar outros esclarecimentos. Consta do processo que foram analisadas todas as respostas apresentadas pela recorrente, inclusive as entregues em PDF em 21/04/2013 e 24/06/2013, entretanto, algumas intimações não foram atendidas, apesar das prorrogações de prazo concedidas, face à alegada deficiência no seu sistema informatizado da empresa. Por esse motivo é que a fiscalização efetuou o recálculo dos valores dos preços de transferência com as informações disponíveis e lavrou os devidos autos de infração. Veja o que consta do item 9 do Termo de Verificação e Encerramento:

*"À vista do silêncio da **FLEXTRONICS**, analisamos, por amostragem, considerando a relevância dos valores envolvidos, as informações entregues até então e, diante das incorreções verificadas e apontadas a seguir, refizemos os cálculos dos preços de transferência dos bens importados de empresas vinculadas e de países ou dependências com tributação favorecida ou que oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas (paraísos fiscais), inclusive dos itens que não foram objeto de arbitramento por parte da empresa."*

Ademais, como bem mencionado pelo acórdão recorrido, durante a ação fiscal *"não se faz ainda presente nesta fase procedimental, investigatória, o princípio do contraditório e da ampla defesa, o qual somente passa a ser obrigatoriamente observado na fase processual, que é inaugurada com a apresentação da peça impugnatória."*

Diante do exposto, e considerando ainda o extenso e detalhado recurso apresentado pela recorrente, restou comprovado o exercício do contraditório e da ampla defesa, motivo pelo qual voto por negar provimento à nulidade por cerceamento do direito de defesa.

DO MÉRITO

A recorrente efetuou operações de importações de mercadorias e insumos com empresas vinculadas e empresas situadas em paraísos fiscais, motivo pelo qual, de acordo com o disposto no art. 18 da Lei nº 9.430/96, sujeitou-se à apuração dos preços de transferência.

De acordo com a planilha apresentada à fiscalização, a recorrente apurou preços de transferência com base no método PIC - Preços Independentes Comparados e PRL - Preço de Revenda menos Lucro - PRL. A fiscalização, encontrando incorreções na apuração desses métodos, após diversas intimações para esclarecimentos e apresentação de documentos, recalculou os preços de transferência, por amostragem, considerando a relevância dos valores envolvidos e efetuou a lavratura dos autos de infração.

No recurso voluntário apresentado a recorrente contesta, no mérito, as questões abaixo relacionadas:

1. Da Compatibilidade entre a Lei nº 9.430/96 e os Princípios da Convenção Modelo da OCDE

Em sua peça recursal, a recorrente inicia sua defesa rechaçando o acórdão recorrido no que diz respeito à compatibilidade entre a Lei nº 9.430/96 e os princípios da Convenção modelo da OCDE. A recorrente alega que a determinação para realização de ajustes de preços de transferência em operações efetuadas com empresas sediadas em paraísos fiscais está em desacordo com os princípios que norteiam a Convenção Modelo da OCDE, extrapolando qualquer precisão de ajustes estabelecido no tratado. Entende que em nenhum momento a legislação de preços de transferência, ao dispor sobre os métodos, menciona expressamente a metodologia para calcular os ajustes de preços de transferência quando a importação é feita de paraísos fiscais e que não seria razoável a presunção de que houve favorecimento pelo simples fato do fornecedor estar sediado em paraíso fiscal.

É fato que o caput do art. 18 da Lei nº 9.430/96, ao tratar dos métodos de apuração dos preços de transferência, não menciona as operações realizadas com pessoas residentes ou domiciliadas em paraísos fiscais, entretanto, o art. 24 do referido diploma legal, dispõe expressamente, que aplicam-se às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em paraísos fiscais, as disposições constantes dos arts. 18 a 22:

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 dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;

d) da margem de lucro de:

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

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

d) da margem de lucro de:

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

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

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

[...]

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

§ 1º Para efeito do disposto na parte final deste artigo, será considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação.

Com relação à alegação de que o § 1º do art. 24 da Lei nº 9.430/96 determina que a legislação tributária do país deve ser considerada na apuração das disposições relativas aos preços, custos e taxas de juros, tal assertiva refere-se, exclusivamente, à parte final do art. 24, ou seja, para definição se o país é ou não paraíso fiscal e não para excluir a aplicação do disposto nos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96.

Passo agora a enfrentar a questão acerca da compatibilidade entre o art. 9º da Convenção Modelo da OCDE e os arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96.

O art. 9º da Convenção Modelo da OCDE define o conceito de empresas associadas e admite a possibilidade de ajustamento dos preços de transferência por um Estado contratante se, nas relações entre as empresas associadas, ou vinculadas, conforme define a legislação brasileira, não for observado o arm's length price, ou seja, ocorrer o favorecimento de uma ou ambas as partes. Já os arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 tratam do controle e da tributação dos preços de transferência pelo Estado Brasileiro, delineando as hipóteses fáticas caracterizadoras, bem assim, os métodos de apuração dos ajustes a serem efetuados. Admitir que a legislação dos preços de transferência somente seria aplicável às empresas vinculadas, excluindo disposição expressa do art. 24 da Lei nº 9.430/96, que determina a realização de ajustes nas operações realizadas com residentes em países com tributação favorecida implicaria em interpretar restritivamente a aplicação do arm's length principle. O que o art. 9º da Convenção Modelo da OCDE fez foi incorporar referido princípio em nível de tratado, sem impor obstáculos à aplicação da legislação de preços de transferência dos países contratantes. Vejam os comentários publicados pela OCDE, ao artigo 9º da Convenção Modelo, no trecho abaixo transcrito:

"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. "

Desta forma, o fato do art. 9º da Convenção Modelo da OCDE prever a possibilidade de tributação dos preços de transferência nas operações entre empresas associadas ou vinculadas, em nada altera ou limita o controle dos preços de transferência estabelecidos pelos art. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96. Assim, diversamente do alegado pela recorrente, as operações realizadas entre empresas brasileiras e pessoas jurídicas domiciliadas em paraísos fiscais, sujeitam-se aos ajustes dos preços de transferência, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.430/96.

Acerca da compatibilidade entre a Lei nº 9.430/96 e o art. 9º da OCDE, a Solução de Consulta Cosit nº 6/01, assim decidiu:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: Aplicam-se os ajustes previstos na Lei nº 9.430, de 27 dezembro de 1996, em matéria de Preços de Transferência. Não há contradição entre o artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio da OCDE - que trata dos preços de transferência nas convenções -, e os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, que inserem e tributam os preços de transferência na legislação fiscal brasileira. Tampouco há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430, de 1996 e os acordos de bitributação firmados pelo Brasil em matéria relativa ao princípio arm's length .

Aplica-se o método Preço de Revenda menos Lucro – PRL, com margem de lucro de sessenta por cento, ao processo de produção de outro bem, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2000."

A recorrente opõe-se ao cálculo efetuado pela fiscalização afirmando também que diversas importações efetuadas de paraísos fiscais são provenientes de Hong Kong, todavia, não foi observado o fato do Brasil e China possuírem acordos para evitar dupla tributação, conforme previsão expressa no Decreto nº 85/92. Não assiste razão à recorrente, pois, ainda que se admita que referido acordo se estende à Hong Kong, o mesmo seguiu o disposto no parágrafo 1º do art. 9º da Convenção Modelo da OCDE e não definiu nem delimitou os métodos de controle dos preços de transferências estabelecidos pela Lei nº 9.430/96. O § 2º do art. 9º da Convenção Modelo da OCDE, que trata de solução para os casos em que a aplicação da legislação nacional resultar em ajustes em desacordo com os princípios do artigo, não foi adotado no acordo para evitar dupla tributação entre

Brasil e China, garantindo assim a aplicação da legislação nacional ao tema preços de transferência que permite, expressamente, a tributação nos casos de operações entre empresas nacionais e empresas situadas em paraísos fiscais.

Dessa forma, incabível a alegação de que teria ocorrido ofensa ao disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional - CTN, o qual reza que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação interna.

Por fim, a respeito da compatibilidade entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e os acordos de bitributação firmados pelo Brasil segundo a Convenção Modelo da OCDE, a jurisprudência deste Colegiado tem manifestado pela inexistência de conflito entre os mesmos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano- calendário: 2007

EMBARGOS. OMISSÃO. Constatada omissão acerca de ponto sobre o qual o Colegiado deveria ter se manifestado, os embargos são acolhidos.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS. Não há contradição entre as disposições legais para determinação de ajustes de preço de transferência e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil.

(Acórdão 1302-001.741, de 19/01/2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano- calendário: 2006

[...]

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS.

Não há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao princípio arm's length.

(Acórdão nº 1402-002.122, de 01/03/2016)

2. Da Possibilidade de Escolha do Método do Preço de Transferência

A recorrente afirma em seu recurso voluntário que a fiscalização adotou como metodologia para apuração do preço parâmetro a média ponderada entre os preços parâmetros resultantes da aplicação das metodologias do método PRL com margem de 20% e 60%, por ter a empresa efetuado tanto operações de revenda direta de bens importados, quanto operações de importação de insumos. Em seguida, contesta a aplicação de uma média ponderada única, sob o argumento de que a legislação em momento algum traz este critério de modo expresso e, por este motivo, não poderia a fiscalização presumir um critério que onere a apuração dos ajustes no cálculo dos preços de transferência. Prossegue afirmando que os percentuais aplicáveis a cada uma das situações, quais seja revenda ou produção própria, são critérios bastante distintos para utilização de uma única ponderação dentro do critério do método PRL.

Assiste razão à recorrente quando afirma que a média ponderada para a metodologia do PRL 20 certamente irá divergir da média ponderada utilizada no PRL 60, entretanto, não tem sentido econômico-financeiro aceitar que possam existir diferentes preços parâmetros para um mesmo bem em um mesmo período. Ao eleger o PRL como método de apuração, o preço médio ponderado do período será o resultante da aplicação do método PRL, com margem de 20%, no caso de revenda, e do método PRL 60%, no caso de insumo utilizado na produção de outros bens. Esse preço parâmetro deve ser único, pois o método é um só, o PRL estabelecido no inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96, e a média ponderada tem por fim de impedir que as pessoas jurídicas utilizem como melhor lhe convierem uma ou outra margem de lucro na importação de um mesmo bem. É este mesmo preço único que será comparado com os outros dois métodos de apuração previstos nos incisos I e III do art. 18 da Lei nº 9.430/96, para escolha do maior valor dedutível.

A utilização da média ponderada decorre da interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96 e da Instrução Normativa nº 243/02 e seria completamente contrário à lógica dos preços de transferência a utilização de mais de um preço parâmetro, para o mesmo, bem, no mesmo período. Nesse mesmo sentido, a Solução de Consulta Interna Cosit nº 30/2008, mencionada pelo acórdão recorrido, assim concluiu:

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

Assim também tem sido a jurisprudência deste Colegiado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano- calendário: 2008

PREÇOS PARÂMETROS. VALORES DISTINTOS. DESTINO. PRODUTO ACABADO. IMPOSSIBILIDADE.

A lei não define, neste caso, o que deve ser feito, mas, pela lógica dos preços de transferência e pela lógica econômico-financeira, soa muito estranho praticar preços distintos quando se trata da mesma operação de importação, ainda que o destino do bem importado seja diferente. O método de se obter uma média dos preços parâmetros é mais justo e dificulta a manipulação dos preços praticados pelos contribuintes, motivo pelo qual deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário.

(Acórdão nº 1401-001.594, de 06/04/2016)

Relativamente à alegada inovação de fundamentação legal efetuada pelo acórdão recorrido, por ter o relator *a quo* confirmado que o procedimento da fiscalização encontrava-se amparado pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 30/08, novamente equivoca-se a recorrente. As Soluções de Consulta são instrumentos utilizados para esclarecimentos de dúvidas quanto à interpretação de determinado dispositivo da legislação tributária, dessa forma, uma vez que o dispositivo legal por ela interpretado foi utilizado na fundamentação do auto de infração, não há que se falar em inovação em fundamentação legal e, menos ainda, em nulidade por cerceamento de direito de defesa.

Alega ainda a recorrente que a Lei nº 9.430/96 possibilita ao contribuinte a escolha do método que traduza o resultado que lhe é mais favorável e, nesse sentido, o Auditor-Fiscal por estar vinculado à lei nos lançamentos de ofício, deveria ter perquirido todos os métodos para verificar qual deles daria um resultado menos oneroso. Nesse sentido, solicita o cancelamento do auto de infração por violação à liberdade de escolha da recorrente quanto ao método a ser aplicado.

Consta do Termo de Verificação e Encerramento que a recorrente deixou de apresentar à fiscalização as planilhas contendo os cálculos de apuração dos preços de transferência e sua documentação comprobatória, tendo sido este o motivo pelo qual, nos termos do art. 40 da Instrução Normativa nº 243/2002, o Auditor-Fiscal responsável pela ação fiscal determinou o preço parâmetro com base nos elementos disponíveis e aplicou o método do PRL:

Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:

I- a indicação do método por ela adotado;

II- a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.

Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa.

A possibilidade de escolha do método é garantida aos contribuintes, nos termos do § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, todavia, inexistente previsão legal obrigando o Auditor-Fiscal a apurar os preços de transferência por todos os métodos previstos na legislação para só então efetuar os ajustes pelo método menos oneroso à contribuinte. Veja o que dispõe o art. 18 da 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:

...

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

3. Do Pedido de Diligência

A recorrente demanda que os autos de infração sejam baixados em diligência para:

(i) apurar o método de que lhe garanta o resultado mais favorável;

(ii) apurar corretamente o seu lucro real, isto porque a utilização do método do preço parâmetro pela ponderação entre os preços parâmetros resultantes da aplicação das metodologias do método PRL, com margem de 20% e 60% afeta a apuração do lucro líquido e por consequência o conceito de renda e da capacidade contributiva.

A recorrente refuta o entendimento do acórdão recorrido de que a alteração do percentual de lucro estabelecida na legislação de preços de transferência vigente à época dos fatos somente seria possível mediante a adoção dos procedimentos estabelecidos nos arts. 32 e 34 da Instrução Normativa nº 243/02, o que não teria ocorrido. Sobre esta questão, concordo com o acórdão recorrido por entender possível a redução dos percentuais, somente se observados os procedimentos da Instrução Normativa nº 243/02.

Em seguida, defende que o ajuste efetuado pela fiscalização foi ilegal e arbitrário, na medida em que não restou demonstrado nos fundamentos legais e jurídicos do auto de infração que a metodologia adotada pela fiscalização seria a mais correta e adequada para a aferição da renda e lucro, ao contrário, a metodologia de ponderação entre os preços parâmetros resultantes da aplicação das metodologias do PRL com margem de 20% e 60% não se coaduna com a legislação dos preços de transferência e por sua vez ao disposto no art. 43 do CTN.

Ressalta que a empresa apresentou à fiscalização informações sobre sua contabilidade, através do fornecimento do arquivo da IN 86, demonstrando todos seus custos, despesas, ganhos, financiamentos, os ativos e passivos, com o fim de comprovar o resultado negativo auferido no ano-calendário de 2008, bem como as importações de insumos de empresas vinculadas sujeitas às regras dos preços de transferência, razão pela qual a fiscalização deveria ter averiguado referidos documentos com cautela a fim de se apurar e comprovar o ajuste a ser efetuado pela empresa no referido ano-calendário. Assim, pleiteou pela posterior juntada de cálculo que melhor refletisse a realidade e pela baixa dos autos em diligência para apuração do método que lhe garantisse o resultado mais favorável.

Contesta o acórdão recorrido que negou o pedido de diligência por não terem sido preenchidos os requisitos do Decreto nº 70.235/72, uma vez que não foram formulados os quesitos referentes aos exames desejados e ainda, que a diligência é procedimento que se presta a esclarecer fatos controversos, não sendo o caso de se utilizar para verificar o método mais favorável à apuração dos preços de transferência. Por fim, relaciona os quesitos para diligência e reitera sua necessidade a fim de que seja apurado o correto cálculo dos preços de transferência.

A despeito das alegações sobre a necessidade de diligência, reputo correto o entendimento do acórdão recorrido que negou o pedido da recorrente. Veja o que dispõe os arts. 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[..]

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de

perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

De acordo com os dispositivos legais acima transcritos, as diligências podem ser solicitadas tanto pelo impugnante como pelo julgador e serão deferidas nos casos em que necessárias à solução da lide. Via de regra, as diligências se prestam a esclarecer pontos obscuros, controversos ou duvidosos, porém, no caso em questão, a recorrente pleiteia a realização de diligência para que a fiscalização apure o método mais favorável dentre todos os previstos na legislação.

Conforme já decidido no item anterior, inexistia previsão legal obrigando a fiscalização a utilizar o método mais favorável ao contribuinte. O § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, faculta a utilização do método mais favorável, porém tal opção deve ser exercida pelo próprio contribuinte, na hipótese de ter sido utilizado mais de um método para apuração dos preços de transferência sendo, portanto, incabível o pleito da recorrente para que, em procedimento de diligência, a fiscalização apure o método mais favorável dentre todos previstos na legislação.

Com relação à alegação de necessidade de diligência para que seja apurado corretamente seu lucro real, vez que o método de apuração do preço parâmetro utilizado pela fiscalização viola o conceito de renda e o princípio da capacidade contributiva, também tal pedido não merece ser acolhido. Verifica-se que o objetivo da recorrente com a diligência é a realização de nova fiscalização, para que com o novo método de apuração seu lucro real seja alterado. Ora, as diligências se prestam a examinar fatos específicos e pontuais e não podem ser utilizadas para a realização de nova ação fiscal como pretende a recorrente.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao pedido de diligência.

4. Do Pedido de Apresentação de Novo Cálculo

A recorrente afirma que em virtude do volume de recursos, notas fiscais, declarações de importações, arquivos, livros fiscais e contábeis que teria de averiguar e analisar para elaborar o novo método de apuração do preço de transferência, não conseguiu reunir, dentro do prazo de defesa, todas as informações necessárias e suficientes para apresentar as planilhas à fiscalização.

Ressalta que sempre apresentou as informações de que dispunha, tendo sido entregues mais de 96.000 (noventa e seis mil páginas) com informações necessárias à elaboração do cálculo, entretanto, apesar de ter solicitado algumas prorrogações de prazo, até a lavratura do auto de infração a recorrente não tinha conseguido cumpri-las integralmente e, dessa forma, o Auditor-Fiscal não detinha todos os documentos necessários para apurar devidamente o ajuste em questão.

Alega que noticiou à fiscalização a situação de inconsistência das informações que constavam em seus sistemas inúmeras vezes, porém, a fiscalização utilizando-se de uma base equivocada de informações, por amostragem, calculou o valor do ajuste em valor muito maior do

que o realmente devido. Afirma que a fiscalização descartou os documentos entregues em forma física mas a análise desses documentos seria necessária e que, possivelmente, a fiscalização utilizou como base de cálculo as informações prestadas pelo Siscomex, ocasião em que não houve uma separação precisa dos bens que foram importados de empresas vinculadas ou não vinculadas, tratando todos os bens importados como se fossem importações para o cálculo do preço de transferência.

Conforme se verifica, a recorrente insiste que os cálculos efetuados pela fiscalização foram arbitrários e estariam incorretos, motivo pelo qual devem ser substituídos pela planilha apresentada em 12/11/2014, anexada aos autos no segundo aditamento à impugnação.

De início, entendo que não assiste razão à recorrente ao afirmar que os cálculos da fiscalização foram arbitrários, isto porque previamente à lavratura dos autos de infração, foram efetuadas diversas intimações à recorrente em busca de esclarecimentos e documentos comprobatórios. É o que consta do Termo de Verificação e Encerramento, nos trechos a seguir transcritos:

"2. A FLEXTRONICS foi intimada, mediante o Termo de Início da Fiscalização, a apresentar, além de arquivos digitais contendo informações a respeito de suas operações, as memórias de cálculos da avaliação dos preços de transferência dos itens adquiridos de empresas vinculadas.

3. Em 16/03/2012, a empresa forneceu as informações relativas aos cálculos dos preços de transferência, que foram juntadas às fls. 74 a 3.044.

4. Por meio do Termo de Intimação de nº 03, cuja ciência deu-se no dia 27/02/2013, a empresa foi alertada da incorreção da apuração dos preços de transferência com a utilização do método do Preço de Renda menos Lucro, com margem de 60% - PRL 60, posto que nem todos os produtos finais haviam sido considerados na apuração.

5. Após alguns pedidos de prorrogação de prazo, a FLEXTRONICS apresentou, nos dias 21 e 24/06/2013, novas memórias de cálculos, em substituição àquelas que haviam sido apresentadas em 16/03/2012.

6. As memórias analíticas, que deveriam conter todos os elementos que serviram para os cálculos dos preços a serem comparados, foram apresentadas em formato "PDF", dificultado sua auditoria, posto que o arquivo relativo à apuração do PRL 60 contém mais de 96.000 páginas. Os documentos foram "envelopados" e anexados ao processo eletrônico, conforme procedimento descrito na Portaria SRRF08 nº 39, de 26/03/2012.

7. Em 02/07/2013, a empresa foi intimada a: fornecer as memórias de cálculo referidas no item anterior em formato "txt" ou "xls"; fazer constar nos referidos cálculos a relação de produção entre o item importado e o produto final; incluir os produtos importados, cujos códigos estavam discriminados no corpo do Termo de Intimação nº 03 e que, apesar do tempo transcorrido desde a ciência do Termo, não foram levados em consideração e; demonstrar a incidência de juros no cálculo do preço praticado.

8. Nesse ponto, a empresa alegou deficiência no seu sistema informatizado e solicitou algumas prorrogações de prazo para atendimento, a última vencida no dia 21/09/2013. No entanto, nenhum elemento novo foi fornecido.

9. À vista do silêncio da Flextronics, analisamos, por amostragem, considerando a relevância dos valores envolvidos, as informações entregues até então e, diante das incorreções verificadas e apontadas a seguir, refizemos os cálculos dos preços de transferência dos bens importados de empresas vinculadas e de países ou dependências com tributação favorecida ou que oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas (paraísos fiscais), inclusive dos itens que não foram objeto de arbitramento por parte da empresa.

A despeito de terem sido entregues em papel os mais de 96.000 documentos relativos à apuração dos preços de transferência, a fiscalização não os descartou, ao contrário, emitiu nova intimação em 02/07/2013, para que o contribuinte: (i) complementasse a planilha com a relação de produção entre o item importado e o produto final; (ii) incluísse na planilha os produtos importados relacionados no Termo de Intimação Fiscal; e (iii) demonstrasse a incidência de juros no cálculo do preço praticado.

Relativamente à alegação de que os cálculos da fiscalização estariam equivocados e teriam, possivelmente, utilizado como base de cálculo as informações prestadas pelo SISCOMEX sem que se fizesse a segregação dos bens importados, também não assiste razão à recorrente. Consta do Termo de Verificação e Encerramento que os informações do Siscomex foram utilizadas, justamente, para se fazer a segregação entre as importações provenientes de empresas vinculadas e das empresas sediadas ou constituídas em paraísos fiscais.

Consta ainda do Termo de Verificação e Encerramento, que foram utilizados pela fiscalização no cálculo dos preços de transferência, os dados constantes de sua escrita fiscal, apresentada no formato estabelecido pela Instrução Normativa nº 86/2001, bem assim, as informações relativas ao custo de produção mensal fornecido pela recorrente. Após análise dessas informações, a fiscalização recalculou os preços de transferência, fazendo uso da metodologia regulada pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96 e pela Instrução Normativa nº 243/2002, e elaborou as seguintes planilhas anexas ao auto de infração:

Anexo I - Preço Praticado pela recorrente em suas importações de empresas vinculadas e paraísos fiscais;

Anexo II - Memória de Cálculo - PRL - Margem de 20%

Anexo III - Preço Parâmetro e Ajustes

Anexo IV - Ajustes Resumo

Constata-se assim, que os cálculos efetuados pela fiscalização foram corretamente demonstrados nos anexos aos autos de infração e que a recorrente não logrou êxito na tentativa de demonstrar a existência de vícios de procedimentos nos cálculos efetuados pela fiscalização. Estes motivos, por si só, são suficientes para afastar a pretensão da recorrente no sentido de que ser aceitem os novos cálculos anexados ao processo no aditamento à impugnação. Além disso, a planilha com os cálculos e opção pelo método mais favorável deveriam ter sido apresentados à fiscalização no curso da ação fiscal, nos termos do art. 40 da Instrução Normativa nº 243/02, inexistindo previsão legal para que os mesmos sejam aceitos após a lavratura dos autos de infração.

Ainda que se admitisse essa possibilidade, o que não é o caso, bem assim, que fosse afastada a preclusão do prazo para sua apresentação, pois o atraso em sua juntada não foi justificado por nenhuma das hipóteses previstas no § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, a própria recorrente admite que o novo cálculo não se baseou na Instrução Normativa nº 243/02. Verifica-se, portanto, que de qualquer forma, não merece ser acolhida a planilha apresentada pela recorrente no aditamento à impugnação.

5. Da Legalidade da Instrução Normativa nº 243/02

No recurso voluntário ora apreciado, a recorrente defende o novo cálculo por ela efetuado e anexado aos autos no aditamento à impugnação, através do qual teria apurado ajuste no cálculo dos preços de transferência relativos ao ano-calendário de 2008, no valor de aproximadamente R\$ 4.635.000,00. Referido ajuste foi elaborado com base no disposto no art. 18 da Lei nº 9.430/96 e, diferentemente do procedimento adotado pela fiscalização, não obedeceu às disposições da Instrução Normativa nº 243/02. Alega que tal procedimento encontra suporte em decisões do Conselho Administrativo Fiscal - CARF que concluíram pela ilegalidade da forma de cálculo estabelecida pela Instrução Normativa.

O acórdão recorrido entendeu que a Instrução Normativa nº 243/02 estava plenamente em vigor à época dos fatos ocorridos e deveria ter sido observada, tendo agido corretamente a fiscalização.

Apesar da recorrente ter trazido aos autos alguns acórdãos corroborando seus argumentos sobre a ilegalidade da referida Instrução Normativa, a jurisprudência administrativa deste Colegiado não é unânime e me filio ao entendimento extraído do voto vencedor do I Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, no Acórdão nº 1301-001.056, o qual adoto como razões de decidir, nos termos do art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/99:

"Com efeito, as regras de preços de transferência, introduzidas no ordenamento jurídico pátrio por meio da já citada Lei nº 9.430, de 1996, objetivam impedir que, por meio de artifícios, rendas que deveriam permanecer no país sejam transferidas para o exterior. Tratando-se de operações de importação de bens, serviços e direitos, tais transferências poderiam se dar por meio de superfaturamento, em que os custos seriam artificialmente majorados. A diferença entre o custo majorado e o que seria incorrido em uma operação sem artificialismos revela o montante da renda que, indevidamente, está sendo remetido ao exterior.

O que, no parágrafo anterior, denominou-se CUSTO INCORRIDO SEM ARTIFICIALISMOS, nada mais é que o PREÇO PARÂMETRO almejado pela lei a partir do estabelecimento de métodos matemáticos.

O que a legislação de preços de transferência objetiva, portanto, é identificar, por meio de métodos matemáticos, o custo (no caso da importação) efetivo de determinado bem, serviço ou direito, caso a operação não seja realizada com pessoa vinculada ou com pessoa situada em país ou dependência com tributação favorecida ou cuja legislação interna oponha sigilo à divulgação de informações referentes à sua constituição societária ou titularidade.

Observa-se que, no método em debate (PRL 60), o legislador partiu do preço de revenda para chegar ao custo. Assim, parece razoável que se possa buscar a expressão matemática do preço parâmetro por meio do caminho inverso, isto é, através dos elementos formadores do preço.

Em elevada sintetização, a formação de preços consiste em um processo de acumulação de custos, acrescida de uma margem de lucro. Admitida uma liberdade terminológica, isto é, abandonado o rigor dos conceitos próprios da teoria econômica, pode-se afirmar que o preço praticado por determinada unidade produtiva resulta da soma dos custos totais incorridos no processo produtivo, incluídos aí a remuneração dos fatores de produção (valor agregado), acrescidos de uma margem de lucro.

A grosso modo, o preço de venda (PV) de um determinado produto poderia ser assim determinado: $PV = \text{custo de importação dos insumos} + \text{custo incorrido no processo produtivo (remuneração de fatores = valor agregado)} + \text{impostos, descontos incondicionais, comissões, etc. (despesas fixas e variáveis)} + \text{margem de lucro}$.

No caso da aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro a insumo importado utilizado no processo produtivo, o preço parâmetro representa o custo de importação livre dos elementos previstos na lei como integrantes do preço de revenda. Daí que se considera esse preço de revenda diminuído dos descontos incondicionais; dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; das comissões e corretagens pagas; da margem de lucro fixada pela lei (60% sobre o preço de revenda após deduzidos os descontos incondicionais, os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas e as comissões e corretagens pagas); e do valor agregado do país.

Exprimindo matematicamente esta primeira análise, teríamos:

$$PP = PR - C/D - ML (PR - C/D) - VA$$

Onde:

PP = Preço Parâmetro;

C/D = Custos e Despesas previstos na lei;

ML = Margem de Lucro

VA = Valor Agregado

Considerando "PR - C/D" como Preço Líquido de Revenda (PLV), teríamos:

$$PP = PLV - ML (PLV) - VA$$

Vê-se, pois, que, na metodologia do PRL, a determinação do preço parâmetro parte do preço de revenda para, excluindo os elementos formadores deste mesmo preço (custos e despesas incorridos; margem de lucro; e valor agregado) chegar ao valor de comparação estipulado pela lei.

Noutra vertente, utilizando-se a mesma nomenclatura acima, o preço parâmetro também poderia ser expresso da seguinte forma:

$$PP = PLV - ML (PLV - VA)$$

ou

$$PP = PLV - ML (PLV) + ML (VA)$$

Note-se que, neste caso, o preço de comparação (preço parâmetro), que deveria representar o preço de revenda diminuído dos seus elementos formadores, passa a ser o preço de revenda diminuído dos custos e despesas incorridos e da margem de lucro incidente sobre ele, porém, acrescido da margem de lucro incidente sobre o valor

agregado, o que, à evidência, revela artificialismo na sua determinação e desvio em relação ao pretendido pela lei.

Como reforço à interpretação aqui expendida, segue, abaixo, pronunciamento do Ilustre Conselheiro Leonardo Andrade do Couto (acórdão nº 1102-00610, de 23 de novembro de 2011), que, escudando-se em estudo feito pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, naquilo que importa reproduzir, assinalou:

[...]

Em recente trabalho sobre o tema, a PGFN justifica o porquê da apuração nos termos supra estipulados em detrimento à sistemática suscitada pelo sujeito passivo, e esclarece que pela leitura do art. 18, da Lei nº 9.430/96 já se poderia chegar a essa conclusão:

É importante ressaltar, nesse passo, que a fórmula mencionada pode ser extraída da leitura do art. 18 da Lei nº 9.430/96, considerando a falta de clareza na redação do item I do inciso II, in verbis:

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) da margem de lucro de:*

I. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

(grifos do original)

De fato, é possível interpretar o texto legal no sentido de que o parâmetro seria obtido a partir da “média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos (i) dos descontos incondicionais concedidos, (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, (iii) das comissões e corretagens pagas, (iv) da margem de lucro de sessenta por cento, e (v) do valor agregado no País”.

A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente “sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores”. Nesse sentido, vale transcrever as observações de Ricardo Marozzi Gregório acerca da falta de clareza do texto legal:

“Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item “I” da nova alínea “d”. Com efeito, afirma-se que a margem de lucro de 60% deve ser “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País” Ora, uma primeira leitura deste trecho faz pressupor que houve erro gramatical na utilização da reposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de “do valor agregado” deveria se assumir que a lei quis dizer “o valor agregado”. [...]

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “I” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00: [...]

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “I” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no “caput” do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção. [...]

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$.” (Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PR. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo. Dialética, 2009. p. 170-915.

Nessa linha de raciocínio, nota-se que a expressão “do valor agregado” se refere ao termo “diminuídos” (inciso II), e não à palavra “deduzidos” (item I da alínea d). Como apontado no trecho citado, cuida-se de técnica redacional inapropriada, voltada a evitar a inclusão de mais uma alínea no inciso II do art. 18, hipótese que se visualiza abaixo:

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

- a) **dos** descontos incondicionais concedidos;
- b) **dos** impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) **das** comissões e corretagens pagas;
- d) **da** margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

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

e) e **do** valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.

Por outro lado, a tese de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro não está em sintonia à própria dicção do dispositivo legal. Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item I do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

“1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e o valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.”

ou

“1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após a dedução dos valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.”

...

Em resumo, é necessário deixar claro que a interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL 60, o que denota que não há uma única fórmula “pronta e acabada” no diploma legal. Assim como em qualquer texto, a interpretação da Lei nº 9.430/96 é plurívoca, o que dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa.

Não resta dúvida de que a Instrução Normativa 243/2002 revela interpretação distinta da que foi feita pela a que lhe antecedeu (Instrução Normativa SRF nº 32, de 2001), mas isso não autoriza a conclusão de que a interpretação anterior estava em conformidade com a lei e a atual representou inovação. Ao contrário, como anteriormente demonstrado, a interpretação trazida pela Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, é a que melhor traduz os comandos estampados no art. 18 da Lei nº 9.430/96, vez que revela com maior precisão o objetivo almejado pelo referido diploma legal.

No que diz respeito à proporcionalização, a questão é de ordem puramente matemática (e não jurídica), que empresta maior exatidão na determinação do preço parâmetro.

Tratando-se de comparação de custos (CUSTO LEGAL/PREÇO PARÂMETRO X CUSTO APROPRIADO), resta evidente que eu não posso confrontar o custo do insumo (PARTE DO PRODUTO) com o custo total do produto.

Ademais, a proporcionalização em comento produz a exclusão *in totum* do valor agregado, permitindo, assim, a explicitação mais adequada do preço parâmetro.

A alegada “*majoração (indevida) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*”, logicamente, é mera decorrência de exercício interpretativo das disposições do art. 18 da Lei nº 9.430/96, que, afastando os preceitos da Instrução Normativa nº 243/2002, revelou alternativa matemática mais favorável para a determinação do ajuste exigido pela legislação de regência.

O fato de a exposição de motivos da Medida Provisória nº 478, de 2009, assinalar que grande parte da legislação relativa a preços de transferência encontra-se baseada em normas complementares não autoriza concluir que referida Medida pretendeu corrigir ilegalidades da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

O objetivo, a bem da verdade, foi, nos exatos termos ali expressos, “*reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado*”.

Resta evidente que a inclusão da fórmula de determinação do preço parâmetro sob discussão em dispositivo com força de lei, a exemplo do que fez a Medida Provisória nº 563, de 03 de abril de 2012, atual Lei nº 12.715, de 2012, contribui para a redução dos litígios, mas, como dito, isto não significa dizer que a interpretação trazida pela norma complementar editada pela Receita Federal inovou em relação ao comando legal da qual

ela emergiu. Em sentido contrário, tem-se que a contemplação em referência reafirma a procedência da interpretação infralegal, vez que representa absoluta convergência com o objetivo almejado pelas regras de preços de transferência.

Cabe destacar que, não obstante a reprodução da metodologia trazida pela Instrução Normativa 243/2002, tanto a Medida Provisória nº 478, como a de nº 563, não trataram exclusivamente desta matéria (metodologia do cálculo do preço parâmetro), eis que promoveram, fundamentalmente, alteração na margem de lucro.

Releva notar que os efeitos econômicos decorrentes da aplicação do método PRL 60, residem, essencialmente, na fixação, pela lei, da margem de lucro de 60%, matéria em relação a qual, ao menos em seara administrativa, a autoridade julgadora não pode se desviar do estabelecido em lei.

A Medida Provisória nº 563/2012 (Lei nº 12.715, de 2012), ao reproduzir a metodologia estampada na Instrução Normativa 243/2002, joga por terra o argumento de que referida norma complementar viola o princípio "*arm's lenght*" e reafirma o reverberado por densa doutrina no sentido de que, visto pela ótica econômica, o fator negativo do método PRL 60 repousa na margem de lucro de 60%, considerada excessiva se comparada a aplicável aos casos de importação para revenda (20%).

Aqui, não se está negando eventuais efeitos negativos, do ponto de vista econômico, da fórmula estampada na IN 243, mas, apenas, destacando que ela retrata de forma fiel o estabelecido pela lei de regência.

Concluiu, assim, o Colegiado, no sentido de que a expressão matemática extraída das disposições da IN 243 é a que otimiza o pretendido pelas normas de preços de transferência, eis que: i) matematicamente, preserva uma margem de lucro mínima, no patamar fixado pela lei (60%); ii) possibilita o ajuste tomando por base o insumo importado, e não o valor total do produto dele decorrente; iii) exclui integralmente o valor agregado, permitindo a explicitação do preço parâmetro livre de qualquer artificialismo; e iv) em que pese eventuais distorções econômicas no âmbito em que é aplicada (empresas submetidas ao controle), alcança o objetivo pretendido pelas normas de preços de transferência."

Dessa forma, considerando que a Instrução Normativa nº 243/02 apenas interpretou o comando legal do art. 18 da Lei nº 9.430/96, é improcedente a alegação da recorrente de que a escolha do cálculo pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96 prevalece, pelo princípio da hierarquia das leis, sobre o método de cálculo trazido pela IN 243/02.

6. Da Taxa de Câmbio

No que tange a tal questão, a recorrente requer a nulidade da decisão nessa parte, por supressão de instância, a fim de que o órgão julgador *a quo* possa apreciar os fundamentos alegados em sua impugnação. A contribuinte assim se manifestou na impugnação apresentada em 27/12/2013 (fls. 9.928 e 9.929):

Aponta o Agente Fiscal nos itens 17 a 24 do "Termo de Verificação" que houve a importação do item "Teclado de Borracha" utilizado no telefone celular e que o valor pago na importação foi anotado pela Flextronics em dólares americanos, apesar de se fazer referência ao real na memória de cálculo, entendendo que a conversão para reais do preço pago na importação do item em questão não foi efetuada corretamente.

Esclarece nesse aspecto que a memória de cálculo apresentada pela Recorrente durante a fiscalização estava configurada com irregularidades advindas de erro do sistema, o que acarretou no entendimento de que houve erro na conversão em real dos bens importados.

Todavia, a Impugnante está considerando a correta conversão da moeda, conforme determinação expressa na Lei nr. 9430/96, bem como na IN 243/2002, devendo demonstrar a utilização deste critério nas planilhas de cálculo que estará sendo juntadas em breve, conforme o protesto de posterior juntada do cálculo de transfer pricing, evocando o princípio da verdade material.

Verifica-se, portanto, que a própria impugnante admitiu a existência de irregularidades na memória de cálculo apresentada à fiscalização e se comprometeu a demonstrar a correta conversão da moeda na planilha a ser anexada ao processo.

As planilhas com os cálculos dos preços de transferência, anexados ao processo no aditamento à impugnação de 12/11/2014, não foram aceitas pelo julgador de primeira instância que entendeu ser definitivo o método eleito pela fiscalização, na forma do parágrafo único do art. 40 da Instrução Normativa nº 4243/02. Afirmou ainda, que os ajustes efetuados pela fiscalização somente poderiam ser alterados pelo órgão julgador caso a recorrente comprovasse a existência de vício de procedimento no levantamento fiscal, o que também não ocorreu.

Ademais, especificamente quanto à nova memória de cálculo apresentada, o julgador esclareceu:

1º) não há previsão legal de apresentação de novo cálculo de preço de transferência na impugnação, muito menos no aditamento. Esclarece-se que o referido cálculo já deve estar pronto para apresentação à fiscalização quando iniciado o procedimento fiscal, ou, no mais tardar, no seu transcurso. Se não o fizer, ou se tiver inconsistência, a fiscalização pode apurar por qualquer método previsto na legislação.

2º) Ad argumentandum tantum, ainda que houvesse previsão legal, o próprio interessado esclarece que não se baseou na IN 243/2002. Logo, o novo cálculo efetuado pelo interessado inobservou os ditames normativos.

Dessa forma, desnecessária a análise acerca da questão relativa à taxa câmbio para a solução da lide. Primeiro porque os cálculos dos preços de transferência anexados ao processo na impugnação, em relação aos quais a recorrente havia se comprometido a retificar as informações sobre taxas de câmbio, não foram aceitos pelo órgão julgador e segundo, por inexistir qualquer questionamento por parte da recorrente acerca das taxas de câmbio utilizadas nas planilhas elaboradas pela fiscalização.

7. Dos Juros nas Operações Realizadas a Prazo

A recorrente alega que não houve manifestação expressa do órgão julgador de primeira instância sobre a matéria relativa a juros nas operações realizadas a prazo, devendo a decisão ser nula por falta de fundamentação e cerceamento de defesa.

Na impugnação a contribuinte assim se manifestou:

"Observa-se no presente Auto de Infração lavrado que o Ilustre fiscal notificou a empresa Impugnante em 02/07/2013, solicitando que no cálculo de

transfer pricing apresentado, mais especificamente no cálculo relativo ao preço praticado, houvesse a comprovação da incidência de juros/encargo financeiro, nas vendas a prazo, uma vez que no cálculo a contribuinte Impugnante aplicou a taxa de juros proporcionalizada pelo período equivalente ao prazo de pagamento, de acordo com a legislação.

Desta forma, no arquivo de vendas foram consideradas todas as vendas a prazo e aplicada a exigência da legislação que determina a aplicação de Libor, mais 3%.

Tendo em vista a confidencialidade dos contratos de vendas da Impugnante junto a seus clientes, a Impugnante protesta pela juntada posterior de documentos outros que possam comprovar os pagamentos feitos a prazo para os devidos fins de direito."

Verifica-se que na impugnação apresentada a recorrente se limita a afirmar que aplicou a taxa determinada pela legislação e protesta pela juntada posterior de documentos que possam comprovar os pagamentos a prazo. Nos aditamentos à impugnação apresentados em 28/03/2014 e 12/11/2014 não foram anexados quaisquer documentos comprobatórios dos pagamentos a prazo.

Apesar de ter mencionado na impugnação que pretendia refutar os cálculos da fiscalização com a posterior juntada de provas, tal fato não aconteceu, não tendo sido anexados aos autos quaisquer documentos comprobatórios dos pagamentos a prazo, motivo pelo qual o órgão julgador não se manifestou sobre a matéria.

Desta forma, não há que se falar em falta de fundamentação da decisão recorrida *a quo* ou cerceamento de defesa, quando a lide relativamente a esta matéria sequer chegou a se instaurar face à falta de apresentação de documentos comprobatórios que pudessem alterar os valores apurados pela fiscalização.

8. Da Omissão de Receitas

Consta do auto de infração que foi apurada omissão de receitas por presunção legal, decorrente da falta de escrituração do insumo importado "Placa de Circuito Impresso Montada, com Componentes, Utilizada no Telefone Celular", com o código ERBROA1282481R3A. O enquadramento legal utilizado na autuação foi o seguinte: Art. 3º da Lei nº 9.429/95, arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 281, inciso II, e 288 do RIR/99 e art. 41 da Lei nº 9.430/96.

De acordo com o "Termo de Verificação e Encerramento", a recorrente foi intimada a informar a destinação dada ao produto importado com o código ERBROA1282482R3A, bem assim, a apresentar as cópias das notas fiscais de entrada, do controle de estoque, das notas fiscais de venda caso tenham sido revendidos, ou, na hipótese de utilização com insumo, a revelar os produtos finais bem como a relação de produção entre o item em questão e os bens fabricados.

Em virtude da falta de atendimento à intimação o Auditor-Fiscal efetuou a lavratura do auto de infração. Na impugnação apresentada a recorrente acostou aos autos o Livro Registro de Entrada (fls. 16.632 a 16.633), os extratos das DI (fls. 16.634 a 16.645), as notas fiscais de entrada (fls. 16.646 a 16.648), bem como, o demonstrativo da posição de estoque (fls. 16.652).

Com relação à falta de atendimento da intimação da fiscalização alega que o seu descumprimento decorreu de equívoco nos prazos para atendimento.

O acórdão recorrido entendeu procedente a autuação pela falta de comprovação da escrituração contábil da compra do bem importado, aliado ao fato de não ter sido comprovado pelo interessado a revenda ou sua utilização em processo produtivo, nem que o mesmo se encontrava em estoque.

No recurso voluntário a recorrente alega a inexistência de omissão de receitas uma vez que o produto importado sob o código ERBROA128248R3A fora utilizado no processo produtivo dos telefones celulares W580i. Com o objetivo de comprovar suas alegações anexou ao processo as cópias das notas fiscais de vendas dos celulares W580i (fls. 19.702 a 19.720), as cópias dos Livros Registro de Saída (fls. 19.721 a 19.734) e as cópias das páginas do Livro Diário com o registro dessas vendas (fls. 19.379 a 19.701).

Da análise da documentação acostada aos autos no recurso voluntário, verifica-se que foram comprovadas as vendas dos celulares W580i, entretanto, não foi apresentada cópia do Livro Diário com o registro das notas fiscais de entrada emitidas em 21/06/2008 (fls. 16.646 a 16.648).

Diante do exposto, e considerando que a infração apurada refere-se à falta de registro contábil da aquisição dos produtos importados com o código ERBROA128248R3A, bem assim, que não foi apresentada cópia do Livro Diário com o registro das aquisições desses produtos conforme as notas fiscais de entradas anexadas às fls. 16.646 a 16.648, não há como se afastar a presunção de omissão de receitas estabelecida pelo art. 281, inciso II, do RIR/99.

9. Do Princípio da Verdade Material

Neste item do recurso voluntário a recorrente reafirma que a fiscalização amparou-se em meras suposições e em memórias de cálculo com erros sistêmicos, motivo pelo qual o auto deve ser declarado nulo por sua manifesta inobservância à lei.

Entende que o direito tributário, assim como o penal, deve buscar a verdade material, buscando a verdade de todos os fatos ocorridos, de modo a afastar as suposições que são baseadas em fatos irreais ou inexistentes.

Questiona novamente a metodologia utilizada pela fiscalização para apuração dos preços de transferência por entender que a mesma viola o conceito de renda. Pleiteia novamente a baixa dos autos em diligência para que se apure tanto a metodologia de preço parâmetro que mais lhe favoreça, como também que se apure a realidade do lucro líquido da mesma, diante dos demais documentos fiscais e contábeis apresentados, em cumprimento ao princípio da verdade material.

Conforme já decidido anteriormente quanto ao pedido de diligência, incabível a realização de diligência com o objetivo de apurar novo método mais favorável à recorrente.

O princípio da verdade material deve ser observado nos processos administrativos tributários, porém deve ser exercido em consonância com o princípio da legalidade, em obediência às regras estabelecidas pelos art. 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72.

10. Da Multa e Juros

A recorrente insurge-se contra o valor da multa e pede seu afastamento, por ser manifestamente ilegal e confiscatória, pois a metodologia utilizada pela fiscalização para apuração do preço de transferência não se apresentou como a mais correta, ocasião em que havendo a alteração dos valores a serem apurados em baixa de diligência dos presentes autos relativamente ao preço de transferência, haverá também a alteração no valor da multa a ser aplicada.

Alega que a multa em patamares tão elevados implica em desobediência aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Aplica-se a Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Com relação aos juros, no pedido a recorrente solicita sua exclusão, entretanto, não aponta qualquer fundamento para que seu pleito seja atendido, motivo pelo qual a cobrança deve ser mantida.

DA CSLL, COFINS E PIS

Quanto às exigências de CSLL, COFINS e PIS, adoto a solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão dos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de prova.

CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora