



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

Processo n° 16643.000310/2010-89
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1401-002.278 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de fevereiro de 2018
Matéria IRPJ/CSLL - GLOSA DE CUSTOS
Recorrentes SAMSUNG ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a argüição de ilegalidade na IN SRF n° 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão.

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

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DA COMPATIBILIDADE ENTRE A LEI N° 9.430/96 E OS PRINCÍPIOS DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE.

Não há contradição entre as disposições da Lei n° 9.430/96 e o art. 9° da Convenção Modelo da OCDE. O art. 9° 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 n° 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por voto de qualidade negar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga. Apenas no que tange aos juros sobre a multa, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto De Souza Goncalves (Presidente), Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes De Oliveira Neto, Letícia Domingues Costa Braga, Luiz Rodrigo De Oliveira Barbosa.

Relatório

Iniciemos com a transcrição do relatório da decisão de Piso

Relatório

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 5908/5979, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, no tocante à legislação dos preços de transferência na importação de bens (verificações relativas ao ano-calendário de 2005), constatou-se o seguinte:

DOS PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

Por meio do Termo de Início de fiscalização, a contribuinte foi intimada a fornecer, em meio óptico, todas as informações necessárias ao procedimento fiscal, devendo, inclusive, retificar ou ratificar os dados relativos às compras externas (importações) ocorridas no período (ano-calendário 2005), conforme rol de planilhas de dados entregue no ato da ciência e constante do referido Termo, a seguir explicitadas:

- Planilha "Identificação" (das mercadorias comercializadas no ano);
- Planilha "Vinculadas";
- Planilha "Filiais";

- Planilha "Inventário";
- Planilha "Devolução de Importação";
- Planilha "Movimentação" (de estoques anuais de matérias-primas, materiais secundários, produtos em elaboração e produtos finais);
- Planilha "Códigos de Movimentação de Estoques" (operações de movimentação interna);
- Planilha "Custo da Produção Acabada" (dos produtos fabricados no período);
- Planilha de "Vendas" (vendas efetivas, devoluções e outras hipóteses de saída);
- Planilha "Insumo-Produto" (relações, proporção e quantidade de insumos consumidos na produção);
- Planilha de "Compras" (produtos adquiridos no mercado interno);
- Planilha de "Importações do ano fiscalizado" (contém os valores calculados pela empresa a título de preços de transferência e oferecidos à tributação);
- Planilha de "Importações anteriores" (contém os valores calculados pela empresa a título de preços de transferência e oferecidos à tributação no ano imediatamente anterior ao fiscalizado).

No mesmo Termo foi solicitada, ainda, a apresentação das memórias de cálculo para a apuração dos preços-parâmetro e dos preços praticados, relativos às importações do ano-calendário de 2005 e os valores espontâneos de ajuste, bem como a indicação dos métodos escolhidos por item, entre os previstos na legislação de regência.

Por fim, intimou-se a contribuinte a apresentar cópias simples do LALUR, Parte B", para os anos-calendário compreendidos entre 2004 e 2007, para a verificação de eventuais prejuízos acumulados ou bases de cálculo negativas da CSLL.

Após a análise de todos os dados enviados, a fiscalização detectou inconsistências nas informações e solicitou a correção das inconsistências apuradas.

A contribuinte entregou, então, nova versão dos dados, com as devidas correções. Posteriormente, a fiscalização, por meio do Termo de Fiscalização nº 2, solicitou à contribuinte a correção das inconsistências remanescentes, bem como eventuais justificativas acerca das divergências.

A contribuinte entregou, então, a terceira versão dos dados, devidamente corrigidos e acompanhados, em planilha formato Excel, de explicações sobre as divergências apuradas e registros ainda com problemas.

Após nova verificação dos dados e análise das informações entregues, foi novamente solicitada à contribuinte a revisão dos registros.

A contribuinte atendeu à solicitação e entregou a quarta versão dos dados, com todos os arquivos originalmente solicitados e as correspondentes revisões.

Essas informações, devidamente certificadas, servirão de base para o cálculo dos eventuais ajustes a título de preços de transferência.

Foi, então, solicitado à contribuinte, entre outros, os seguintes documentos e informações:

- □ □ Cópia do último Balanço apurado;
- □ □ Cópia simples das cinco maiores notas fiscais de vendas por mês, para o ano-calendário sob fiscalização, para verificação, por amostragem, com os dados constantes das tabelas certificadas digitalmente;
- □ □ Toda a documentação de suporte e eventuais memórias de cálculo adicionais para a comprovação dos métodos PIC (Preços Independentes Comparados) e CPL (Custo de Produção mais Lucro), que já havia sido solicitada desde o Termo de Início de Fiscalização.

A contribuinte entregou os documentos solicitados, além de diversos outros relativos a dados técnicos de produtos.

Entregou, ainda, copiosa documentação (milhares de páginas), com *invoices* para suporte amostral do método PIC, relatórios técnicos referentes a critérios de similaridade, CD-ROM com demonstrativos e relatório de auditoria independente, além de explicações para os itens calculados pelo método CPL, acrescidos de tradução juramentada para o português, ante o fato de que muitos documentos originários da matriz da empresa se encontram no idioma coreano.

Na verificação das Notas Fiscais e demais documentos entregues e analisados por amostragem não se constatou discrepância relevante com os dados fornecidos em meio óptico pela contribuinte.

Posteriormente, a contribuinte entregou extenso relatório produzido por empresa de auditoria independente, no intuito de confirmar o sistema de custeio no exterior, e declaração do tradutor juramentado na língua coreana, com a relação dos documentos originais apresentados e traduzidos para a língua portuguesa durante os procedimentos de fiscalização.

DO CÁLCULO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - CONSIDERAÇÕES GERAIS

Do preço praticado

O preço praticado foi apurado pela média aritmética ponderada dos preços pelos quais a empresa efetivamente adquiriu de vinculada do exterior determinado produto, durante o ano-calendário, incluídos o frete, o seguro e o Imposto de Importação, conforme determina o § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

Tal entendimento é corroborado pelo § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002, aplicável ao período sob fiscalização, que dispõe que “*Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o artigo 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis devidos na importação*”.

Do preço-parâmetro

Para o cálculo do preço-parâmetro na importação, prevê a Lei nº 9.430/96 (artigo 18) os seguintes métodos: PIC (Preços Independentes Comparados); PRL (Preços de Revenda menos Lucro, com margens de lucro de 20% - PRL20 – ou 60% - PRL60) e CPL (Custo de Produção mais Lucro).

Da metodologia

Os itens importados no período foram objeto de análise pela fiscalização, por amostragem, com os limites estabelecidos pelos dados informados pela contribuinte e apresentados nas respectivas tabelas de banco de dados, certificadas digitalmente.

Da apuração dos preços e respectivos ajustes - Método PRL

A fiscalização, conforme impõe o § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002, trabalhou com o custo de importação CIF, ou seja, os valores do frete e do seguro, suportados pelo importador, foram incluídos no cálculo. O preço praticado por item, conforme disposto nas planilhas de cálculo, deve ser apurado por meio da divisão do total (CIF + Imposto de Importação + Estoque Inicial, em Reais) do item pela quantidade (Estoque Inicial + Importações) deste, de acordo com o disposto nos §§ 2º e 3º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Dos cálculos e ajustes realizados pela contribuinte e pela fiscalização Após a análise dos dados fornecidos pela contribuinte, a fiscalização selecionou, de acordo com o método PRL (PRL20 e PRL60), milhares de itens passíveis de ajuste para fins de preços de transferência.

Como a contribuinte apresentou vastíssima documentação para comprovação dos métodos PIC e CPL, o tratamento dispensado pela fiscalização, no intuito de garantir, nos termos da lei (§ 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96), a aplicação do método mais favorável ao interessado, constou em analisar os documentos apresentados para cada item e verificar se o respectivo código havia sido selecionado pelo método PRL (PRL20 ou PRL60).

Cumpram também destacar que, para todos os cálculos, foi levada em consideração a margem de divergência prevista no artigo 38 da IN SRF nº 243/2002, de modo que só foram ajustados itens cujos preços-parâmetro, acrescidos da margem de 5%, ainda assim foram inferiores aos respectivos preços praticados.

A contribuinte apresentou, no total, documentação por amostragem e planilhas de cálculo para comprovação do método PIC para mais de 400 itens, conforme quadro sintético de fls. 2213/2219.

Destaque-se que todos os itens e cálculos relativos ao método PIC foram aceitos e utilizados na apuração dos ajustes a título de preços de transferência. Nos casos em que os preços-parâmetro demonstrados e calculados pela contribuinte, com a utilização do método PIC, acrescidos da margem de divergência de 5%, ainda assim foram inferiores aos preços praticados apurados pela fiscalização, os ajustes foram efetuados, por item, conforme tais valores.

A contribuinte também apresentou vasta documentação de suporte e relatório de empresa de auditoria independente para a comprovação do método CPL, por meio dos quais buscou evidenciar o sistema de alocação de custos da matriz na Coréia do Sul, notadamente em duas grandes áreas: telefonia móvel e "storage", diretamente ligadas às importações da empresa no Brasil durante o ano-calendário de 2005.

No entender desta fiscalização a comprovação foi adequada, nos termos do artigo 13 da IN SRF nº 243/2002, com a apresentação dos centros de custos, métodos de rateio e a constatação de que parcela significativa do custo dos produtos vendidos ao Brasil compreende materiais diretos, índice condizente com a atividade da empresa, basicamente uma montadora de bens eletrônicos.

Foram apresentados cálculos, planilhas e documentos por amostragem para a comprovação do método CPL para 2.085 itens da linha telefonia móvel (Mobile HHP) e 144 itens da linha storage (HDD), conforme planilhas constantes do presente processo.

Igualmente, todos os itens e cálculos relativos ao método CPL foram aceitos e utilizados na apuração dos ajustes a título de preços de transferência. Nos casos em que os preços-parâmetro demonstrados e calculados pela contribuinte, com a utilização do método CPL, acrescidos da margem de divergência de 5%, ainda assim foram inferiores aos preços praticados apurados pela fiscalização, os ajustes foram efetuados, por item, conforme tais valores.

Todas as planilhas entregues pela contribuinte, com os cálculos do preço-parâmetro de cada item, conforme apurados pelos supracitados métodos, constam também de CD-ROM anexo a este processo.

Resta indubitável, portanto, que a fiscalização não apenas aceitou os preços apurados pela contribuinte, por considerá-los adequadamente comprovados, como também os adotou, por expressa determinação legal, para todos os itens demonstrados, em homenagem ao princípio do método mais favorável.

Todavia, diversos itens passíveis de ajuste não foram objeto de comprovação, razão pela qual a fiscalização efetuou, para tais hipóteses, os cálculos relativos ao método PRL (PRL20 e PRL60).

Com base nas premissas expostas, foram detectados para fins de ajuste, conforme preços apurados pelos diferentes métodos e adotando-se a sistemática de utilização do método mais favorável os itens discriminados na tabela de fls. 5917/5977, totalizando um ajuste de R\$ 161.651.463,45.

Em relação aos valores apurados e constantes das tabelas de ajustes, convém observar que:

- □ □ Muitos itens, embora possuam enormes volumes de importação, apresentam valor de aquisição unitário extremamente baixo, razão pela qual a fiscalização efetuou os cálculos com até 16 casas decimais e, no mesmo sentido, adotou os preços-parâmetro apresentados pela contribuinte com o mesmo grau de precisão, sempre que cabível (os cálculos da contribuinte, para os métodos PIC e CPL, constam das planilhas por ela entregues, anexas ao presente processo);
- □ □ A imensa maioria dos ajustes de maior vulto (cem itens mais relevantes, por exemplo) decorre de preços-parâmetro calculados e apresentados pela própria contribuinte, portanto incontestáveis, que na tabela são indicados na coluna "Método" com as rubricas "CPL Aceito" e "PIC Aceito". A fiscalização, conforme já mencionado, apenas utilizou o método PRL (PRL20 ou PRL60) para os itens que a contribuinte não apresentou cálculos pelos demais métodos.

Processo nº 16643.000310/2010-89
Acórdão n.º 1401-002.278

S1-C4T1
Fl. 13.114

O valor total apurado deve ser ajustado integralmente, pois, conforme informações constantes da DIPJ, a contribuinte, apesar de ter calculado ajustes de importação, só adicionou ao lucro real o valor correspondente ao ajuste de exportações, pelo Método CAP (Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro), no montante de R\$ 1.089.141,56 (Ficha 09A, linha 7).

DA RETIFICAÇÃO DO LALUR

A contribuinte foi intimada a proceder às retificações necessárias no LALUR, referentes às alterações oriundas do crédito tributário apurado nesta fiscalização, de acordo com as planilhas anexas ao Auto de Infração e informações oferecidas pelo Sistema SAPLI.

Foram consideradas, para fins de apuração do crédito devido, as bases e saldos constantes do Sistema SAPLI já com as alterações promovidas pelas autoridades competentes em razão de decisão de 1ª instância exarada no processo nº 10283.720637/2008-14, cuja cópia foi apresentada pela contribuinte.

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2005:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Fundamento legal	artigo 18 da Lei nº 9.430/96; e artigo 241 do RIR/99	
Crédito Tributário (em reais)	25.457.669,43	Imposto
	19.093.252,07	Multa proporcional (75%)
	13.467.107,12	Juros de mora (cálculo até 29/10/2010)
	58.018.028,62	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Fundamento legal	artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002	
Crédito Tributário (em reais)	6.454.875,47	Contribuição
	4.841.156,60	Multa proporcional (75%)
	3.414.629,12	Juros de mora (cálculo até 29/10/2010)
	14.710.661,19	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 29/10/2010	58.018.028,62	IRPJ
	14.710.661,19	CSLL
	72.728.689,81	TOTAL

Obs:

Houve compensação com prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSLL) do período e de períodos anteriores.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 29/11/2010, a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 22/12/2010, a impugnação de fls. 6018/6059, alegando, em síntese, o seguinte:

DOS FATOS

A contribuinte importou diversos bens no ano de 2005 e, considerando que tais operações foram realizadas com pessoas tidas por vinculadas pela legislação brasileira, está sujeita ao controle dos chamados preços de transferência. Por conta disso, procedeu, tempestiva e regularmente, ao cálculo dos preços-parâmetro para os produtos importados, oferecendo à tributação os ajustes encontrados.

Não obstante a regularidade de sua conduta, a impugnante teve lavrado contra si o Auto de Infração ora em debate.

Muito embora tenha a fiscalização aceito os preços-parâmetro apurados pela impugnante, por considerá-los adequadamente comprovados de acordo com os métodos PIC e CPL, ainda assim:

- quando os preços-parâmetro calculados pela impugnante, por meio dos métodos CPL e PIC, considerando-se a margem de divergência de 5%, foram supostamente inferiores aos preços praticados, os ajustes fiscais foram efetuados; e

- nos casos de itens supostamente não comprovados pela impugnante, a fiscalização efetuou os cálculos com base no método PRL (PRL20 e PRL60), procedendo aos respectivos ajustes.

PRELIMINARMENTE - DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Embora a impugnante tenha sido notificada da autuação em 29/11/2010, não lhe foi concedido o direito de ter vista dos autos até o momento da apresentação da presente impugnação. Comprovam o afirmado o Pedido de Vistas anexado (doc. 03) e os extratos emitidos no Sítio da RFB onde resta comprovado que os autos estavam indisponíveis (doc.04).

Ressalte-se que a não disponibilização dos autos para vistas pela contribuinte inviabilizou, inclusive, a citação de páginas do processo de forma a melhor explicar os diversos vícios a macular a autuação, bem como determinados ajustes e correções imperativos para o correto cálculo dos preços de transferência.

Referida inviabilização de acesso ao vasto material contido nos autos, conforme restará melhor exposta nos tópicos abaixo, torna indispensável a realização de novas diligências, tendo em vista a imensa quantidade de insumos importados.

Nesse contexto, toda a referenciação e documentos ora juntados pela impugnante se dão à título exemplificativo, por amostragem, sendo certo que as divergências aqui apontadas se repetem na vasta documentação constante dos autos, a qual a impugnante não teve acesso, conforme explicado.

DOS EQUÍVOCOS QUANTO AOS AJUSTES

O crédito tributário do qual decorre o Auto de Infração está eivado de diversos equívocos materiais em sua quantificação, merecendo os devidos reparos, em face do basilar princípio da verdade material e da correta adequação dos fatos às normas legais que regem os ajustes de preços de transferência.

Tudo o que aqui se demonstrará pode e deve ser confirmado por simples diligências, o que desde já se requer.

Vejamos, assim, pontualmente, cada um desses equívocos.

Erro quanto aos códigos utilizados para identificação dos bens importados. Inicialmente, nesse tópico, cumpre adiantar que o presente equívoco não diz respeito à discussão quanto ao código de classificação fiscal (NCM), mas sim à codificação interna utilizada pela impugnante para identificar os produtos em seu sistema de controle de estoque e que permitem comparar os preços-parâmetro com os respectivos preços praticados atinentes a uma mesma mercadoria.

Os códigos dos produtos constantes das planilhas que embasaram o Auto de Infração não correspondem às mercadorias que foram importadas, levando, portanto, à atribuição de preços praticados equivocados.

Por exemplo, o produto importado "1002-001441 - Circuito Integrado Digital - Analógico" foi identificado indevidamente sob o código "1009-001010", conforme detalhado à fl. 6027.

O mesmo equívoco aconteceu com diversas outras mercadorias, como as mercadorias classificadas incorretamente sob o código 0801-002345, conforme detalhado à fl. 6028.

Analisando a planilha utilizada pela fiscalização, verifica-se que ela possui 161.985 linhas, as quais correspondem à totalidade das importações feitas em 2005 consideradas pela fiscalização. Desse total 53.240 linhas padecem do referido erro de codificação de produtos!

Desse modo, a constatação desse primeiro equívoco por si só já é o suficiente para motivar a realização de nova diligência, com o fito de se apurar o ajuste correto dos preços de transferência, na medida em que o cálculo constante do Auto de Infração não condiz com a realidade fática apresentada.

Vale destacar que a correta informação quanto ao código interno do produto pode ser facilmente verificada nas descrições dos insumos importados constantes das DIs, que têm correlação com as descrições dos insumos constantes das planilhas fornecidas pela própria fiscalização para preenchimento.

Diante da enormidade de insumos importados, a impugnante traz anexo CD (doc. 09) com todos os ajustes realizados, requerendo diligência para a devida constatação dos equívocos entre códigos, confirmando as correções e reparos necessários nos ajustes realizados no Auto de Infração ora combatido.

Erro quanto aos códigos utilizados com a letra "S" para identificação dos bens importados.

Conforme detalhado às fls. 6029/6030, a fiscalização incluiu indevidamente a letra "S" na identificação de algumas mercadorias, fazendo com que a mesma mercadoria recebesse dois cálculos distintos: um pelo método PRL20 (aqueles iniciados com a letra "S") e o outro pelo método eleito pela contribuinte.

Assim, também pela presença dessa incongruência, se mostra indispensável a realização de nova diligência.

Destaque-se que o CD anexo traz todas as correções necessárias.

Erro quanto à identificação de bens adquiridos para o ativo imobilizado.

Bens adquiridos para a integração ao ativo fixo da impugnante, notadamente moldes para fabricação de diversos produtos, foram confundidos com as mercadorias por eles produzidas, alterando profundamente o cálculo dos preços de transferência relativos a essas mercadorias.

Tome-se como exemplo o bem "BN61-01960AM2" utilizado como molde na produção, cuja nota fiscal nº 007249 o classifica como "compra de bem do ativo imobilizado".

Frise-se que esse erro ocorreu em 63 linhas no universo de operações de importação da planilha da fiscalização.

Erro quanto as quantidades das mercadorias importadas - favorável ao Fisco - boa-fé da contribuinte.

A planilha utilizada como base para o Auto de Infração considerou, em alguns casos, quantidades inferiores de mercadorias importadas, quando, em verdade, a impugnante importou quantidades maiores.

Tomemos como exemplo os itens de códigos BH03-00074B (planilha considera 69.440 unidades, enquanto que o correto seria 150.528 unidades) e GH59-01102A (planilha considera 297 unidades, enquanto o efetivamente importado pela impugnante foi de 35.497), conforme detalhado às fls. 6033/6034.

Assim, a impugnante procura, por meio dessa defesa, demonstrar não só os ajustes para menos e que lhe são favoráveis, como também, em total boa-fé, demonstrar equívocos que poderiam aumentar o valor a ser adicionado nas bases de cálculo dos tributos.

Erro quanto à comprovação das operações pelo método PIC - Impossibilidade de aplicação do PRL nessas situações O § 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, prevê que, na hipótese de utilização de mais de um método de cálculo do preço-parâmetro, será considerado dedutível o maior valor apurado.

Essa premissa, em tese, não foi desrespeitada pelo Auditor Fiscal, que registrou que: (1) "*todos os itens e cálculos relativos ao método do PIC foram aceitos*", (2) "*o contribuinte também apresentou vasta documentação de suporte e relatório de empresa auditoria independente para comprovação do método CPL*" e (3), "*no entender dessa fiscalização, a comprovação foi adequada*".

Contudo, em que pese a comprovação acima reconhecida na utilização do PIC e CPL, a impugnante foi surpreendida com a utilização do método PRL em diversas situações em que os cálculos por meio das outras metodologias lhe seriam mais favoráveis, de forma a resultar num menor ajuste fiscal.

Corno se nota da tabela anexa (doc. 15), o cálculo do preço-parâmetro, por exemplo, da mercadoria classificada sob o código 402-001319 pelo método PIC foi de R\$ 0,36419792, enquanto que pelo método PRL adotado pela fiscalização, o preço-parâmetro foi de em R\$ 0,213977647, ocasionando, por conseguinte, uma indedutibilidade a maior das importações dessa mercadoria.

Nesse caso, partindo da premissa de que a fiscalização aceitara a comprovação dos cálculos apresentados pela impugnante, em respeito ao princípio do melhor método, o valor obtido pelo PIC nas situações aqui apontadas deveria ter sido adotado.

Esse erro afetou a quantificação do cálculo dos preços de transferência em 6 produtos, conforme demonstra a anexa planilha (doc. 16).

DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

Em conclusão preliminar aos tópicos até aqui explicados, os quais se referem apenas aos erros de codificação e quantificação, teríamos a retificação do valor da adição de R\$ 161.651.463,45 para R\$ 77.575.327,61.

Destarte, essa constatação é mais do que suficiente para que se digne a autoridade julgadora em determinar a realização de diligência em nome do princípio da verdade material que rege o processo administrativo.

Nesse aspecto, não há que se duvidar da necessidade de realização de nova diligência, justamente em virtude da constatação de inúmeros equívocos que maculam o cálculo dos preços de transferência, os quais demandam vasta e complexa análise documental, a fim de que seja aferido a correto ajuste tributável, caso esse ainda subsista após toda a cabal demonstração de sua improcedência.

Contudo, caso as autoridades julgadoras entendam que a diligência por si só não é suficiente, ou que não se presta a sanar os erros aqui apontados, a teor do quanto previsto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, a impugnante, desde já, requer a realização de perícia técnica para que sejam constatadas suas alegações (assistente técnico indicado à fl. 6037 e quesitos relacionados às fls. 6037/6038).

DO CÁLCULO INDEVIDO DOS PREÇOS PRATICADOS COM VALOR CIF ADOTADO PELA FISCALIZAÇÃO - INOBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NO ARTIGO 4º, § 5º, DA IN SRF Nº 243/2002

No caso dos métodos PIC e CPL, cujos preços-parâmetro e metodologia foram supostamente integralmente aceitos pela fiscalização, as normas de regência dos preços de transferência facultam ao contribuinte, na apuração do preço-parâmetro incluir despesas de frete e seguro, desde que também as considere no preço praticado (artigo 4º, § 5º, da IN SRF nº 243/2002).

A fiscalização, no entanto, muito embora os preços-parâmetro aceitos não incluam qualquer frete ou seguro, adotou, como preço praticado, os valores de Declarações de Importação adicionados de frete e seguro.

Ocorre que a legislação cria uma faculdade ao contribuinte, e não ao Fisco, de adicionar ao preço-parâmetro frete e seguro, devendo, nessa hipótese, e somente nessa hipótese, também adicionar frete e seguro ao preço praticado.

Dessa maneira; é evidente que as diferenças entre o preço praticado, e majorado por frete e seguro, apontado pela fiscalização, e aquele utilizado pela impugnante em seus cálculos decorrem da adoção de critérios distintos de apuração. A impugnante não adicionou ao preço-parâmetro qualquer frete e seguro, comparando assim preço praticado sem essas parcelas, tudo conforme o § 5º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002.

Frise-se: os preços-parâmetro indicados pela impugnante e aceitos pela fiscalização deram-se, em sua totalidade, sob a modalidade FOB, tal como demonstram os anexos documentos comerciais que suportam o cálculo (doc. 17). Se o preço-parâmetro não foi onerado pelo frete e seguro, é certo que o preço praticado também não o deve ser.

Os efeitos dessa comparação indevida no método PIC, já considerados os ajustes de codificação apontados nos tópicos anteriores, constam do doc. 18.

As mesmas constatações acima se mostram verdadeiras nas situações em que a impugnante efetuou a comprovação pelo método CPL. Igualmente, em tais situações, o preço-parâmetro não foi CIF, razão pela qual não pode haver no preço praticado a adição das parcelas com frete e seguro.

Frise-se que não há dúvidas que o preço-parâmetro obtido pelo método CPL não abrange a parcela de frete. Relatório elaborado por Auditoria Independente de renome, devidamente apresentado quando da realização dos procedimentos de fiscalização, atesta que os custos de produção da empresa matriz não abrangem o valor de frete de vendas.

E não poderia ser diferente, já que a própria legislação fiscal brasileira atesta que o custo de produção não abrange despesas de frete de vendas (que são despesas comerciais), tal como se verifica do artigo 290 do RIR/99.

No método CPL, os efeitos dessa comparação indevida, já considerados os ajustes de codificação apontados nos tópicos anteriores, constam do doc. 19.

Demonstrando novamente sua boa-fé, a impugnante reconhece que pequena parte das operações utilizadas abrangidas pela fiscalização foi, de fato, realizada na modalidade CIF (doc. 20) e, nesses poucos casos, ajustou os cálculos do preço-parâmetro a essa realidade.

Assim, se mostra ainda mais necessário o reconhecimento da retificação da autuação em comento.

DA DESCONSIDERAÇÃO DOS AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA JÁ REALIZADOS PELA IMPUGNANTE NO PERÍODO

Conforme se observa do anexo cópia do Livro Razão (doc. 21, Anexo A7V1, fls. 7977/7980), a impugnante já efetuou ajustes de preços de transferência relativos às importações de 2005, excluindo contabilmente o valor de R\$ 13.997.342,39 do

valor do custo da produção vendida no período, a teor do quanto estabelecido no artigo 45 da Lei nº 10.637/2002.

Contudo, inadvertidamente, a fiscalização relatou no Termo de Constatação Fiscal que a "*Contribuinte, apesar de ter calculado ajustes de importação, só adicionou ao Lucro Real o valor correspondente ao ajuste de exportações, pelo método CAP, no montante de R\$ 1.089.141,56 (ficha 09A, item 7, fls. 3804- verso)*".

Assim, na remota hipótese de manutenção da pretensão fiscal, há que ser considerado para fins de apuração do quanto supostamente devido o valor que já fora adicionado pela impugnante relativo às operações de importação.

DA ILEGALIDADE DO MÉTODO DE CÁLCULO PRL ADOTADO PELA FISCALIZAÇÃO (IN SRF Nº 243/2002)

Como é de conhecimento geral, o sistema constitucional nacional tem como um de seus principais alicerces o chamado princípio da tipicidade cerrada, estampado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal (CF/88), segundo o qual, em regra, somente a lei, em sentido estrito, pode instituir ou aumentar tributos.

Nesse contexto, qualquer ato normativo infralegal deve se restringir a, apenas e tão somente, regulamentar os dispositivos legais, dispondo sobre aspectos formais, procedimentais ou esclarecendo seu conteúdo.

Não foi o que aconteceu com a regulamentação do método PRL quando do advento da IN SRF nº 243/2002.

A leitura do artigo 18 da Lei nº (9.430/96 (com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000) permite concluir que o legislador optou claramente por instituir uma fórmula de cálculo, e não simplesmente firmar conceitos a serem explicitados pelo Fisco.

Ocorre que a IN SRF nº 243/2002, utilizada pela autoridade fiscal no lançamento, promoveu considerável alteração na fórmula de cálculo do PRL.

Entretanto, como ao Poder Executivo cabe apenas a regulamentação da lei, aplicando-se em matéria fiscal a tipicidade cerrada, a nova equação prevista pela IN SRF nº 243/2002 para o PRL é ilegal, por extrapolar aquela fixada na Lei nº 9.430/96 e, portanto, não poderia ter sido utilizada pela fiscalização para lançamento do Auto de Infração ora combatido.

A espancar qualquer dúvida, veja-se que o próprio Poder Executivo reconheceu sua falta de fundamentação legal, quando, por meio da MP nº 478/2009, pretendeu alterar a Lei 9.430/96. Veja-se que na exposição de motivos dessa MP consta que "*Visando instituir, em dispositivo legal, essas medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa, propõe-se a alteração da redação do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com o intuito de reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado, garantindo maior eficácia aos controles de preços de transferência*".

Independentemente de a referida MP 478/2009 não ter sido convertida em lei, fica patente que as autoridades fiscais nunca estiveram devidamente autorizadas a aplicar o PRL na forma da IN SRF nº 243/2002, eis que esta é ilegal, sendo, portanto, medida inescapável o reconhecimento do vício do lançamento.

Não obstante, os tribunais judiciais vêm também atestando a ilegalidade da fórmula do PRL veiculada pela IN SRF nº 243/2002, como no caso do Acórdão proferido pelo Tribunal Regional da 3ª Região, nos autos do processo nº 2007.61.00.034048-7/SP.

Além disso, é preciso lembrar que o cálculo do preço-parâmetro obtido pela fiscalização pelo método PRL levou em consideração, indevidamente, o valor das operações na modalidade CIF.

Desse modo, considerando que a fiscalização aplicou o PRL segundo os ditames da IN SRF nº 243/2002 para grande parte dos ajustes objeto do lançamento, o Auto de Infração há de ser julgado improcedente, eis que a fórmula utilizada não tem respaldo legal.

DA INOBSERVÂNCIA DO TRATADO BRASIL-CORÉIA

Por fim, ainda que se superem todos os argumentos acima, é certo que os ajustes ora exigidos não merecem acolhida, eis que a aplicação das normas de controle dos preços de transferência não prevalece sobre as normas constantes do Tratado Brasil-Coréia e sob o qual se sujeita a impugnante.

No caso das transações realizadas com países com os quais o Brasil tenha celebrado tratados para evitar a dupla tributação, a lei brasileira deve-se subordinar aos limites trazidos pelos tratados, de acordo com o artigo 98 do CTN.

No caso, deve ser aplicado o artigo 9º da Convenção, que prevê estar o controle dos preços de transferência atrelado à existência de uma vantagem anormal para uma das partes ou da intenção de transferência indireta de lucros.

Portanto, em relação às operações com residentes da Coréia, para que algum ajuste seja possível, é necessário que o vínculo societário entre as empresas envolvidas implique uma vantagem anormal, que não seria alcançada se a transação tivesse sido efetivada entre empresas independentes.

Como a fiscalização não comprovou ter a relação existente entre a impugnante e seus fornecedores influenciado no valor das transações, este deve ser entendido como justo, isto é, semelhante aos que seriam acordados entre partes não relacionadas.

Ademais, o Tratado Brasil-Coréia determina que apenas os lucros: que, sem essas condições (de suposto favorecimento aos exportadores), teriam sido obtidos pela impugnante, mas não o foram por causa dessas condições, poderiam ser incluídos nos lucros da impugnante e tributados pelo Brasil.

Entretanto, os métodos de apuração com margens fixas, especialmente o PRL60, por se tratarem de meras presunções não autorizadas pelo Tratado, não se prestam a

alcançar o lucro real que eventualmente se deixou de obter no Brasil, devendo ser, por mais esse motivo, rechaçado o lançamento.

Dessa maneira, como a fiscalização não logrou êxito em comprovar que as operações abrangidas pelo lançamento se prestaram a transferir resultados entre partes vinculadas, não há como se exigir imposto sobre tais quantias.

DO PEDIDO

Ante todo o aqui exposto; é a presente para requerer, inicialmente, a conversão do julgamento em diligência, para confirmação de todos os ajustes por divergências materiais apontadas, em nome do princípio da verdade material.

Outrossim, caso se entenda necessária, requer também a produção de prova pericial, a teor dos quesitos já destacados no corpo da presente.

Por fim, que seja julgado improcedente integralmente o Auto de Infração. Protesta pela juntada adicional de quaisquer documentos comprobatórios de todas as alegações citadas ao longo do presente petítório.

DA RELAÇÃO DE DOCUMENTOS

À fl. 6060 consta a relação de documentos juntados pela impugnante.

DO ENCAMINHAMENTO DO PROCESSO À DRJ/BEL

Em face da impugnação apresentada pela contribuinte, o presente processo foi encaminhado à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (DRJ/BEL), para apreciação (fl. 6088).

DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA PELA DRJ/BEL

A análise do processo ficou a cargo da 1ª Turma da DRJ/BEL, que entendeu ser necessária a realização de diligência (despacho de fls. 6089/6091).

No referido despacho, a DRJ/BEL sintetiza a impugnação da contribuinte, que teria alegado que: *1. Teve seu direito defesa cerceado, vez que não lhe fora possibilitado o acesso ao processo dentro do curso do prazo recursal;*

2. Os códigos de alguns produtos constantes das planilhas que embasaram o Auto de Infração não correspondem às mercadorias importadas, o que levou à atribuição de preços praticados equivocados. Para exemplificar, cita o caso do produto importado "1002-001441 - Circuito Integrado Digital - Analógico", identificado indevidamente sob o código "1009-001010";

3. A fiscalização incluiu indevidamente a letra "S" na identificação de algumas mercadorias, fazendo com que a mesma mercadoria recebesse dois cálculos distintos: um pelo PRL20 (aqueles iniciados com a letra "S") e o outro pela método eleito pela recorrente;

4. A fiscalização utilizou 63 importações de produtos integrados ao ativo fixo para calcular o preço praticado, notadamente os moldes para fabricação de produtos diversos. A exemplo, o bem "BN61-01960AM2" utilizado como molde na produção, cuja nota fiscal nº 007249 o classifica como "compra de bem do ativo imobilizado";

5. A fiscalização não observou a faculdade do contribuinte de utilizar o preço FOB na apuração do preço parâmetro PIC e CPL, comparando o preço CIF dos preços

praticados com os preços parâmetros aceitos que, por sua vez, não incluíam frete e seguro, tal como demonstram os documentos comerciais anexados que suportam o cálculo (Doc. 17);

6. A fiscalização não considerou os ajustes efetuados pela recorrente, no valor de R\$ 13.997.342,39, que foi excluído contabilmente do valor do custo de produção vendido no período.

A DRJ/BEL observou, ainda, que (1) “À folha 5010 se acha o pedido de vista aos autos, para o qual não foi encontrado o comprovante de atendimento da solicitação” e (2) “Foram identificadas no arquivo eletrônico de Importações (CD à fl. 5005) as divergências apontadas nos itens 2 e 3 acima, que se referem aos itens 3.2.1 e 3.2.2 da Impugnação (fls 5035-5040)”.

Assim, sendo, o processo foi encaminhado à DEMAC/SÃO PAULO, para as seguintes providências:

1. Informar se o pedido de vista dos autos (fl. 5010) foi atendido, juntando a documentação comprobatória;

2. Em caso de inexistência dos referidos comprovantes, dar vista dos autos à recorrente, abrindo novo prazo para impugnação;

3. Em seguida, adotar as seguintes providências:

a) Informar a razão da divergência entre os códigos de identificação do produtos (itens 3.2.1 e 3.2.2 da Impugnação, às folhas 5035-5040);

b) Em caso de reconhecimento de erro na identificação dos produtos, efetuar nova apuração dos excessos e totalizar os ajustes, novos e antigos, com base na metodologia de cálculo empregada;

c) Informar se os preços parâmetros CPL e PIC, assim como os preços praticados, incluem os custos de fretes, seguro e tributos não recuperáveis incidentes na importação;

d) Em caso de divergência quanto a inclusão dos custos de importação entre os preços parâmetros e praticados, efetuar nova apuração dos excessos observando o disposto no art. 4º, §5º, da IN SRF 243/2002;

e) Verificar a regularidade e efetividade do ajuste contábil efetuado pelo sujeito passivo, no valor de R\$ 13.997.342,39, a que se refere o item 3.4 da impugnação (fl. 5052-5053);

f) Se possível, juntar aos autos os arquivos magnéticos de suporte da apuração do excesso ao preço parâmetro;

g) Após o que, dar ciência do resultado da diligência à recorrente, abrindo prazo de 30 dias para manifestação;

h) Em mesmo expediente, intimar o sujeito passivo a indicar todas as importações, levadas de ofício ao ajuste de preço de transferência, cujos produtos foram alocados no ativo permanente, demonstrando o tratamento dispensado para os excessos de custo apurados.

DA ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA POR IMPOSSIBILIDADE DE ACESSO AO PROCESSO NO PRAZO DA IMPUGNAÇÃO

Em face da alegação da impugnante de que teve seu direito defesa cerceado, vez que não lhe fora possibilitado o acesso ao processo dentro do prazo para apresentação da impugnação, a DRJ/BEL solicitou à fiscalização que:

1) fosse informado se o pedido de vista dos autos pela impugnante foi atendido; e

2) caso contrário, que se desse vista dos autos à impugnante, abrindo novo prazo para impugnação;

Não tendo sido constatado o atendimento ao pedido de vista, a DRF/Manaus concedeu à impugnante a vista dos autos, reabrindo prazo para impugnação (fls. 6096, 6098 e 6107).

Contudo, diante da ausência de fatos que ensejassem a apresentação de nova defesa, a impugnante apenas reiterou todos os argumentos expendidos na impugnação apresentada anteriormente (fls. 6110/6111).

DO RELATÓRIO DA DILIGÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL

Em atendimento ao solicitado pela DRJ/BEL no item 3 do despacho, o Auditor Fiscal autuante elaborou o Relatório Conclusivo de Diligência de fls. 9544/9650, expondo, em síntese, o seguinte:

Item 3a (*“Informar a razão da divergência entre os códigos de identificação do produtos (itens 3.2.1 e 3.2.2 da Impugnação, às folhas 5035-5040”*)

Em síntese, a razão da divergência entre os códigos de identificação dos produtos importados decorreu de erro da contribuinte na prestação das informações, conforme demonstrado às fls. 9545/9547.

Item 3b (*“Em caso de reconhecimento de erro na identificação dos produtos, efetuar nova apuração dos excessos e totalizar os ajustes, novos e antigos, com base na metodologia de cálculo empregada”*)

Constatada a natureza dos erros incorridos pela contribuinte na identificação dos produtos importados, a fiscalização verificou se a retificação dos códigos e a realização de novos cálculos de ajuste dos preços de transferência deve prosperar.

A farta documentação apresentada, em conjunto com os comentários resultantes da análise dos arquivos, subsidia a posição da contribuinte quanto à ocorrência dos diversos erros apontados.

Portanto, caso a Turma de Julgamento a quem cabe analisar as questões de direito no presente processo, venha a decidir favoravelmente sobre o reconhecimento dos erros incorridos pela contribuinte, e sua respectiva correção, o cálculo dos ajustes a título de preços de transferência será alterado, conforme detalhado a seguir.

O reconhecimento do erro implica a alteração de aproximadamente um terço do arquivo "Importações" (mais de 50.000 registros).

Para a realização dos novos cálculos de preços de transferência a fiscalização utilizou a mesma metodologia anterior, de forma que a única alteração foi a substituição do arquivo "Importações", apresentado pela contribuinte durante a diligência, em detrimento daquele considerado durante a fiscalização.

Todos os demais arquivos e informações foram integralmente mantidos, assim como a metodologia de cálculo empregada.

Importa destacar que os novos cálculos, decorrentes da retificação dos códigos pela contribuinte, alteram o universo dos produtos sujeitos a preços de transferência,

com a inclusão/exclusão de itens, devido às modificações nas quantidades e nos preços praticados, de forma que na versão atual (retificada) há 3.071 itens passíveis de ajuste, conforme demonstrativo de fls. 9549/9645.

Os critérios de análise, cálculo e aceitação dos preços-parâmetro resta inalterado, de sorte que foram considerados e aceitos os preços apurados pela contribuinte pelos métodos PIC e CPL, no total de 2.665 produtos, da mesma forma que no cálculo anterior.

Isso confirma que os preços-parâmetro considerados para a maioria dos produtos (especialmente aqueles com maior ajuste individual) são incontroversos, porque eleitos e apresentados à fiscalização pelo própria contribuinte, no exercício da faculdade que lhe é conferida pelo artigo 4º da IN SRF nº 243/2002.

Com base nas premissas expostas, os novos cálculos com os ajustes a título de preços de transferência, apurados conforme os diferentes métodos previstos pela legislação, encontram-se na tabela de fls. 9549/9645, totalizando o montante de R\$ 93.842.219,99.

Item 3c (*“Informar se os preços parâmetros CPL e PIC, assim como os preços praticados, incluem os custos de fretes, seguro e tributos não recuperáveis incidentes na importação”*)

A resposta ao presente quesito deve ser feita por partes, haja vista que algumas considerações formuladas não são aplicáveis à sistemática dos preços de transferência.

Os preços praticados (que representam a realidade das operações da contribuinte) devem incluir o valor do transporte e dos seguros porventura incorridos na importação, assim como os tributos não recuperáveis incidentes, nos termos do artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 243/2002, e assim foram considerados pela fiscalização.

De se notar que o dispositivo supracitado faz referência apenas ao método PRL (artigo 12 da IN SRF nº 243/2002).

Em relação aos métodos PIC e CPL a legislação traz uma faculdade quanto à inclusão desses montantes nos respectivos preços-parâmetro, conforme se pode depreender do § 5º, do mesmo artigo 4º da IN SRF nº 243/2002.

A diferença no comando normativo decorre de duas situações:

a) Da consideração, pela própria contribuinte, dos ajustes a título de frete e seguros, quando apurado o preço-parâmetro pelo método PIC, nos termos da faculdade que lhe é atribuída pelo artigo 9º, § 1º, VIII, da IN SRF nº 243/2002.

A contribuinte, ao apresentar as planilhas referentes à apuração do método PIC realizou ajustes quanto ao prazo para pagamento (inciso I do § 1º do artigo 9º da IN SRF nº 243/2002), com a indicação das taxas Libor e cotação das moedas transacionadas, como determina a legislação, mas não o fez em relação aos eventuais fretes e seguros, razão pela qual a fiscalização considerou e aceitou os preços-parâmetro PIC conforme produzidos e apresentados pela contribuinte, porque incontroversos.

Destaque-se que a possibilidade de eventuais ajustes aos fretes e seguros está intimamente relacionada aos INCOTERMS utilizados em cada operação, de forma a se verificar quando e como, se fosse o caso, fretes e seguros poderiam ajustar o preço-parâmetro de cada item, adotando-se, para tanto, os critérios de rateio adequados.

b) Em relação ao método CPL, por óbvio que não há de se falar em fretes, seguros ou tributos recuperáveis, haja vista tratar-se de apuração do preço-parâmetro a partir do custo do produto, cujo montante deve ser considerado *EX WORKS*.

De se notar que a legislação (artigo 13, §§ 1º e 4º, da IN SRF nº 243/2002) não menciona qualquer possibilidade de inclusão do valor de fretes, seguros ou tributos recuperáveis na importação para o método CPL, em consonância com a sistemática dos preços de transferência e com a lógica contábil empregada na apuração dos custos de produção.

Nesse sentido, a fiscalização efetuou os cálculos nos termos da legislação e aceitou os preços-parâmetro devidamente ajustados pela contribuinte, na forma em que apresentados.

Item 3d (*“Em caso de divergência quanto a inclusão dos custos de importação entre os preços parâmetros e praticados, efetuar nova apuração dos excessos observando o disposto no art. 4º, §5º, da IN SRF 24 3/2002”*)

Os cálculos foram realizados, conforme já exposto, nos termos do artigo 4º, §5º, da IN SRF nº 243/2002 e constam da tabela que responde ao item 3b da diligência.

Item 3e (*“Verificar a regularidade e efetividade do ajuste contábil efetuado pelo sujeito passivo, no valor de R\$ 13.997.342,39, a que se refere o item 3.4 da impugnação (fl. 5052-5053)”*)

Em relação ao ajuste contábil mencionado cumpre informar que em nenhum momento, nem durante os trabalhos de auditoria nem tampouco após a intimação acerca da atual diligência, a contribuinte apresentou à fiscalização qualquer documento ou informação referente a tal ajuste, de sorte que foi levado em consideração, no caso concreto, o valor informado na Ficha 09 - Demonstração do Lucro Real da DIPJ, relativa ao ano-calendário sob análise, na qual consta, conforme declaração já apensada aos autos (fl. 4989), a informação de que não houve ajustes de preços de transferência para as operações de importação.

Item 3f (*“Se possível, juntar aos autos os arquivos magnéticos de suporte da apuração do excesso ao preço parâmetro”*)

Todos os arquivos mencionados e utilizados na diligência como suporte à apuração dos cálculos de preços de transferência foram digitalizados e incluídos no presente processo, como anexos a este Relatório.

Item 3g (*“Após o que, dar ciência do resultado da diligência à recorrente, abrindo prazo de 30 dias para manifestação”*)

e

Item 3h (*“Em mesmo expediente, intimar o sujeito passivo a indicar todas as importações, levadas de ofício ao ajuste de preço de transferência, cujos produtos foram alocados no ativo permanente, demonstrando o tratamento dispensado para os excessos de custo apurados”*)

A ciência à contribuinte do resultado da diligência e a intimação referente ao item “3h” foram efetuadas em 17/10/2012.

DA MANIFESTAÇÃO DA CONTRIBUINTE

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, a contribuinte o fez às fls. 11735/11746, expondo, em síntese, o seguinte:

ESCLARECIMENTOS ACERCA DO RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA

Itens 3a da diligência - *“Informar a razão da divergência entre os códigos de identificação do produtos*

e

item 3b da diligência - *“Em caso de reconhecimento de erro na identificação dos produtos, efetuar nova apuração dos excessos e totalizar os ajustes, novos e antigos, com base na metodologia de cálculo empregada”*

Ao longo do processo de diligência, a fiscalização sanou as divergências apontadas na impugnação, de forma que o correto reprocessamento da planilha utilizada como base para apuração dos ajustes de preços de transferência ocasionou a redução do suposto ajuste adicional de R\$ 161.651.463,45 para R\$ 93.842.219,99.

A impugnante concorda com o valor apontado pela fiscalização, ainda que esse seja superior ao apontado na impugnação (R\$ 77.575.327,61).

Item 3c da diligência - *“Informar se os preços parâmetros CPL e PIC, assim como os preços praticados, incluem os custos de fretes, seguro e tributos não recuperáveis incidentes na importação”*

e Item 3d da diligência - *“Em caso de divergência quanto a inclusão dos custos de importação entre os preços parâmetros e praticados, efetuar nova apuração dos excessos observando o disposto no art. 4º, §5º, da IN SRF 243/2002”*

A fiscalização manifestou correto entendimento acerca da necessidade de se utilizar o preço praticado livre de custos de frete, seguro e tributos (preço FOB) caso o preço-parâmetro obtido pelo método PIC não incluía tais custos.

E, conforme reconhecido pela fiscalização, o cálculo do CPL não deve incluir valores de frete e seguro .

No entanto, a fiscalização entendeu que a contribuinte teria, quanto ao método PIC, supostamente considerado, na formação do preço-parâmetro, custos de fretes, seguros e impostos (preço CIF+II).

Contudo, conforme já comprovado na impugnação, todos os cálculos de preços-parâmetro realizados pela contribuinte com base no método PIC estão lastreados em operações com preço FOB, ou seja, excluindo-se custos de frete e seguro.

Tomemos como exemplo a mercadoria BH96-00281C:

- Conforme se verifica da linha 114 da planilha denominada "CIF+II x FOB - PIC_CPL Aceitos" contida no arquivo magnético anexo (doc. 01), o preço-parâmetro unitário obtido pelo método PIC foi de R\$ 3,15303359 (R\$ 3,31068527 considerando a margem de divergência de 5% estabelecida pela legislação).

- Esse preço-parâmetro está fundamentado em operação com condição comercial FOB, conforme se observa das invoices das operações (doc. 02) e da DI n° 507836744, Adição 01, Seq. 01 (doc. 03).

- Conseqüentemente, a contribuinte adotou, para fins de comparação, o preço praticado na modalidade FOB (no valor de R\$ 3,2417), não resultando qualquer ajuste de preço de transferência a ser reconhecido para tal mercadoria (considerando preço-parâmetro com margem de divergência, no montante de R\$ 3,31068527).

- Por outro lado, a fiscalização assumiu, equivocadamente, como preço praticado o valor de R\$ 4,488499169 (considerando custos de frete, seguro e impostos, conforme sintetizado à fl. 11740), o que resultou em ajuste, visto que o preço-parâmetro acrescido da margem de divergência (R\$ 3,31068527) foi insuficiente para evitar que houvesse o referido ajuste, apurado com base na variação entre este preço praticado e o preço-parâmetro obtido pelo método PIC (R\$ 3,15303359).

O mesmo raciocínio é aplicável para as operações submetidas ao controle de preços de transferência pelo método CPL.

Tomemos como exemplo o item BF97-00185A, registrado na linha 29 da mesma planilha "CIF+II x FOB - PIC_CPL Aceitos" contida no arquivo magnético anexo (doc. 01):

- Verifica-se da planilha que a o preço-parâmetro obtido para o referido item pelo método CPL é de R\$ 82,79107772 (R\$ R\$ 86,93063161 considerando a margem de divergência de 5% estabelecida pela legislação).

- Considerando que o preço praticado nas operações com tal item importado foi de R\$ 81,5025, a contribuinte não realizou qualquer ajuste a título de preços de transferência.

- A condição FOB do preço praticado pode ser comprovado nas DIs n°s 506139322/007 e 511578088/007 anexas (doc. 04) e a condição FOB do preço-parâmetro pelo relatório elaborado por auditores independentes contratados (doc. 05).

Não obstante, a fiscalização considerou, equivocadamente, o preço praticado unitário de R\$ 86,98114355 (considerando custos de frete, seguro e impostos, conforme sintetizado à fl. 11742), resultando em ajuste, visto que o preço-parâmetro acrescido da margem de divergência (R\$ 86,93063161) foi insuficiente

para evitar que houvesse o referido ajuste, apurado com base na variação entre este preço praticado e o preço-parâmetro obtido pelo método CPL (R\$ 82,79107772).

Assim, a diligência deve ser revista e ajustada para excluir dos cálculos do preço praticado o valor CIF+II, eis que os preços praticados, bem como os preços-parâmetro nos métodos PIC e CPL foram feitos com base no valor FOB. Tal ajuste reduzirá a suposta adição para R\$ 43.678.986,27.

Item 3e da diligência - *“Verificar a regularidade e efetividade do ajuste contábil efetuado pelo sujeito passivo, no valor de R\$ 13.997.342,39”*

Com relação à efetividade do ajuste contábil efetuado pela contribuinte, no valor de R\$ 13.997.342,39, há que se rememorar que, ao contrário do que afirma a fiscalização (no sentido de que em nenhum momento a contribuinte apresentou qualquer documento ou informação referente a tal ajuste), a contribuinte juntou em sua impugnação o razão contábil que comprova a exclusão do referido valor do custo da produção vendida no período, como preceitua o artigo 45 da Lei nº 10.637/2002.

Para que não restem quaisquer dúvidas acerca do efetivo e regular ajuste de preços de transferência já efetuado contabilmente, a contribuinte requer, novamente, a juntada do mencionado razão contábil (doc. 06).

Caso o ajuste contábil em questão tivesse sido considerado pela fiscalização, o ajuste adicional apurado seria reduzido de R\$ 43.678.986,27 para R\$ 29.681.643,88.

Item 3h da diligência - *“Em mesmo expediente, intimar o sujeito passivo a indicar todas as importações, levadas de ofício ao ajuste de preço de transferência, cujos produtos foram alocados no ativo permanente, demonstrando o tratamento dispensado para os excessos de custo apurados”*

A impugnante foi intimada a apresentar relação de todos os bens importados e abrangidos no cálculo da fiscalização, bem como demonstrar o tratamento dispensado para os excessos de custo apurados.

Ocorre que as divergências quanto aos bens destinados ao ativo imobilizado abrangidos no cálculo que ensejou o lançamento já foram sanadas nas novas planilhas apresentadas pela impugnante e processadas, em diligência, pela fiscalização.

Assim, considerando que o montante do suposto ajuste adicional no valor de R\$ 93.842.219,99 apontado pela fiscalização já reflete retificação dos bens destinados ao ativo imobilizado, não subsiste a necessidade de a impugnante apresentar lista de todas as importações levadas de ofício ao ajuste de preços de transferência e de demonstrar o tratamento dispensado para os excessos de custos apurados.

Quanto ao correto ajuste de preços de transferência. Após a correção de todas as divergências contidas nos cálculos que deram ensejo ao lançamento, inclusive quanto à utilização do método PRL60 nos moldes estabelecidos por meio da IN SRF nº 243/2002, verifica-se que a contribuinte, em verdade, efetuou ajuste de preços de transferência superior ao devido (R\$ 13.997.342,39, quando o valor correto seria de R\$ 10.744.077,68 – diferença de R\$ 3.253.264,71), consoante se observa do demonstrativo abaixo (valores em reais):

Descrição	Ajuste Fiscal
Auto de Infração	161.438.054,54
Após ajuste dos códigos de itens importados	93.842.219,99
Após ajuste de CIF+II para FOB nos casos de PIC e CPL	43.678.986,27
Expurgação da ajuste PRL60 da IN SRF nº 243/2002	(32.934.908,56)
Ajuste fiscal após expurgação do ajuste PRL60% da IN243/02	10.744.077,68
Ajuste importação registrado na contabilidade	(13.997.342,39)
Ajuste fiscal devido após a dedução do ajuste contábil	(3.253.264,71)

Como se verifica, o cálculo do ajuste de preços de transferência elaborado pela fiscalização merece reparos, pois, mesmo com a utilização de planilha livre dos vícios de codificação e quantificação apontados na impugnação, foi obtido valor superior àquele efetivamente devido.

DO PEDIDO

Diante do todo exposto, a impugnante, reiterando todos os argumentos expostos em sua impugnação, requer que sejam sanadas as divergências contidas na diligência e que seja reconhecida a total improcedência do lançamento e determinada a extinção do crédito tributário.

DO ENVIO DOS AUTOS À DRJ/BEL E, POSTERIORMENTE, À DRJ/SPO

Após a manifestação da contribuinte acerca do resultado da diligência, o presente processo retornou à DRJ/BEL (fl. 12667), que havia proposto a diligência.

A DRJ/BEL, no entanto, argumentando que (1) o Auto de Infração fora lavrado pela DEMAC; e (2) nos termos da Portaria RFB nº 1.916/2010, a competência para julgar lançamentos lavrados pelas unidades da RFB situadas no município de São Paulo é da DRJ/SPO, o processo foi encaminhado a esta Delegacia de Julgamento (DRJ/SPO) para julgamento (fl. 12668).

DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM NOVA DILIGÊNCIA

Analisando-se os autos, constatou-se o seguinte:

Item 3c da diligência - *“Informar se os preços parâmetros CPL e PIC, assim como os preços praticados, incluem os custos de fretes, seguro e tributos não recuperáveis incidentes na importação”*

e

Item 3d da diligência - *“Em caso de divergência quanto a inclusão dos custos de importação entre os preços parâmetros e praticados, efetuar nova apuração dos excessos observando o disposto no art. 4º, §5º, da IN SRF 243/2002”*

No Relatório Conclusivo de Diligência, a fiscalização faz referência apenas ao cálculo dos preços-parâmetro, afirmando que teria adotado os valores apresentados pela contribuinte. Com relação ao método CPL afirma, ao que parece, que trata-se de valores FOB, mas, com relação ao método PIC, não parece claro se os valores adotados foram FOB ou CIF.

Quanto ao cálculo dos preços praticados, no entanto, a fiscalização não faz qualquer menção, permanecendo a dúvida se foi utilizado o valor FOB, ou, como argumenta a contribuinte, o valor CIF. Item 3e da diligência - *“Verificar a*

regularidade e efetividade do ajuste contábil efetuado pelo sujeito passivo, no valor de R\$ 13.997.342,39“

Afirma a fiscalização que, em relação ao ajuste contábil, em nenhum momento, nem durante os trabalhos de auditoria nem tampouco após a intimação acerca da diligência, a contribuinte apresentou qualquer documento ou informação referente ao ajuste de R\$ 13.997.342,39.

No entanto, como bem observa a contribuinte, ela já havia juntado em sua impugnação o razão contábil (doc. 21, Anexo A7V1, fls. 7977/7980), que comprovaria a exclusão do referido valor do custo da produção vendida no período, como preceitua o artigo 45 da Lei nº 10.637/2002, e junta novamente o mencionado razão contábil (doc. 06, fl. 11750).

Dessa forma, o presente processo foi novamente encaminhado à DEMAC/SÃO PAULO (fls. 12670/12678), solicitando as seguintes providências do Auditor Fiscal autuante: Com relação aos itens 3c e 3d:

- Informar, expressamente, com relação aos métodos PIC e CPL, como foram adotados os preços-parâmetro (FOB ou CIF) e, principalmente, os preços praticados (FOB ou CIF), refazendo, se for o caso, a apuração dos ajustes correspondentes.

Com relação ao item 3e:

- Verificar a regularidade e efetividade do ajuste contábil efetuado pela contribuinte, no valor de R\$ 13.997.342,39, a que se refere o item 3.4 da impugnação, observando os documentos juntados aos autos (doc. 21, Anexo A7V1, fls. 7977/7980) e outros que entender necessários.

DO RELATÓRIO DA AUTORIDADE FISCAL

Em atendimento ao solicitado por esta Delegacia de Julgamento, o Auditor Fiscal diligenciante elaborou o Relatório Conclusivo de Diligência de fls. 12706/12710, expondo, em síntese, o seguinte:

Itens 3c e 3d da nova diligência – “Informar, expressamente, com relação aos métodos PIC e CPL, como foram adotados os preços-parâmetro (FOB ou CIF) e, principalmente, os preços praticados (FOB ou CIF), refazendo, se for o caso, a apuração dos ajustes correspondentes”

Para ambos os métodos (PIC e CPL) foram utilizados considerados:

- Preços praticados: calculados na condição CIF + II em R\$/unidade;
- Preços-parâmetro: calculados na condição FOB em R\$/unidade.

A fiscalização procedeu, então, ao recálculo da apuração dos ajustes pelos métodos PIC e CPL, considerando os preços praticados FOB, obtendo, conforme anexos nºs 1 e 2, os seguintes ajustes (valores em reais):

Método PIC	4.610.879,42
Método CPL	2.877.783,51
Total PIC + CPL	7.488.662,93

Item 3e da nova diligência - “*Verificar a regularidade e efetividade do ajuste contábil efetuado pela contribuinte, no valor de R\$ 13.997.342,39*” Para as importações de pessoas vinculadas, no ano-calendário de 2005, a contribuinte apurou ajuste do preço de transferência de R\$ 13.997.342,39. O ajuste foi realizado diretamente na contabilidade, e não como adição no LALUR. No Livro Diário da empresa houve, em 31/12/2005, o lançamento contábil do referido ajuste, a seguir reproduzido:

Débito: Conta Contábil 27530100- Lucros ou Prejuízos Acumulados (Aj.Preço Transf.)

Crédito: Conta Contábil 43016968- Custo Doméstico dos Produtos Vendidos (Aj.Preço Transf.)

Valor: R\$ 13.997.342,39

O procedimento de ajuste adotado pela empresa foi realizado com base no disposto nos incisos I e II do § 1º do artigo 5º da IN SRF nº 243/2002.

DA MANIFESTAÇÃO DA CONTRIBUINTE

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, a contribuinte o fez às fls. 12913/12927, expondo, em síntese, o seguinte:

DOS ESCLARECIMENTOS ACERCA DO RELATÓRIO CONCLUSIVO DE DILIGÊNCIA

Quanto à inclusão de frete e seguro na base para cálculo dos preços parâmetro e praticado dos métodos PIC e CPL (itens 3c e 3d da Diligência)

A impugnante concorda com o valor apontado pela fiscalização no total de ajuste relativo ao preço de transferência no montante de R\$ 7.488.662,93, sendo R\$ 4.610.879,42 e R\$ 2.877.783,51 referentes aos métodos PIC e CPL, respectivamente, haja vista o correto reprocessamento de toda a base de cálculo utilizada.

Assim, a diligência, revista e ajustada para excluir os "inconterms" (Preço CIF) nos métodos PIC e CPL reduziu o ajuste de preço de transferência de R\$ 93.842.219,99 para R\$ 40.944.261,20.

Quanto à regularidade e efetividade do ajuste contábil no valor de R\$ 13.997.342,39 (item 3e da Diligência) A fiscalização constatou que o ajuste do montante de R\$ 13.997.342,39, embora não tenha sido feito diretamente na própria base de cálculo dos tributos (LALUR), foi devidamente oferecido a tributação, nos termos do artigo 5º da IN SRF nº 243/2002.

Quadro resumo após os ajustes efetuados pela fiscalização e o correto ajuste de preços de transferência.

A impugnante transcreve abaixo um quadro resumo que tem como referência as informações constantes dos Relatórios Conclusivos de Diligência, no qual restam demonstrados os esclarecimentos solicitados pelas DRJs, bem como as retificações efetuadas pela autoridade fiscal e aceitas pela impugnante (valores em reais):

Descrição	Ajuste Fiscal
Auto de Infração	161.438.054,54
Após ajuste dos códigos de itens importados (1ª Diligência)	93.842.219,99
Após ajuste de CIF+II para FOB nos casos de PIC e CPL	40.944.261,20
(-) Ajuste importação registrado na contabilidade	(13.997.342,39)
= Ajuste fiscal após 2ª Diligência	26.946.918,81

Cabe esclarecer ainda, que após a correção de todas as divergências contidas nos cálculos que deram ensejo ao lançamento, inclusive quanto à utilização do método PRL60 nos moldes estabelecidos por meio da IN SRF nº 243/2002, pode-se identificar que a impugnante efetuou ajuste de preços de transferência superior àquele devido, consoante se observa do demonstrativo abaixo (valores em reais):

Descrição	Ajuste Fiscal
Auto de Infração	161.438.054,54
Após ajuste dos códigos de itens importados (1ª Diligência)	93.842.219,99
Após ajuste de CIF+II para FOB nos casos de PIC e CPL	40.944.261,20
(-) Ajuste importação registrado na contabilidade	(13.997.342,39)
= Ajuste após 2ª Diligência	26.946.918,81
(-) Expurgação PRL60 da IN SRF nº 243/2002	(26.946.918,81)
= Ajuste fiscal após expurgação do ajuste PRL60	-

Conforme se verifica, não obstante a autoridade fiscal tenha sanado os vícios apontados pela impugnante, com a utilização de planilha livre dos vícios de codificação e quantificação apontados na impugnação, o cálculo do ajuste de preços de transferência elaborado ainda merece reparos no tocante ao método de cálculo utilizado para o PRL60, pois a fórmula utilizada para tanto não encontra respaldo legal, sendo baseada apenas em norma infra legal.

Quanto a ilegalidade do método de cálculo PRL adotado pela fiscalização (IN SRF nº 243/2002) Às fls. 12919/12926, a impugnante reitera seus argumentos acerca da ilegalidade da aplicação da IN SRF nº 243/2002 no cálculo do método PRL60.

Além disso, observa que o cálculo do preço-parâmetro obtido pela fiscalização pelo método PRL levou em consideração o valor das operações na modalidade CIF, ou seja, foram incluídos os custos relativos ao frete e seguro.

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

Conclui que, caso tais equívocos fossem também sanados, o valor do ajuste restaria reduzido de R\$ 26.946.918,81 para zero.

DO PEDIDO

Diante do todo exposto, a impugnante concorda com os termos do Relatório Conclusivo de Diligência datado de 18/03/2015, que reconheceu ajustes no cálculo de preços de transferência perfazendo o novo montante de R\$ 26.946.918,81.

No entanto, reitera seus argumentos acerca da ilegalidade da aplicação da IN SRF nº 243/2002 no cálculo do método PRL60, e requer que seja reconhecida a total improcedência do lançamento e determinada a extinção do crédito tributário.

A Delegacia de Julgamento na análise da acusação em contraste aos argumentos de defesa proferiu decisão reduzindo a autuação para os ajustes apurados após as diligências, aos quais a impugnante concordou, mantendo apenas os ajustes relativos ao PRL-60.

Cientificada da autuação a empresa apresentou recurso voluntário no qual contesta a legalidade da IN RFB nº 243/2002 que, em seu entendimento, considerada ilegal faria com que a autuação fosse completamente improcedente.

Contesta também a inclusão dos custos de frete, seguro e imposto de importação na apuração dos valores de preços de transferência.

Também argui o desrespeito ao tratado Brasil-Coréia do Sul acerca das transações comerciais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, assim dele tomo conhecimento.

A análise do presente recurso voluntário cingir-se-à a três pontos de discussão apontados pela recorrente e que não foram deferidos em sede de análise da impugnação. Por isso, passemos à análise destes pontos que, afinal tratam de matéria exclusivamente de direito.

Ilegalidade da IN RFB nº 243/2002

A apontada ilegalidade da normatização da Lei n 9.430/96, pela IN RFB nº 243/2002 refere-se à alegação da possível inclusão de regras de cálculo do PRL-60 que não foram previamente estabelecidas pela lei, desbordando de seu poder regulamentar. Esta matéria já vem a muito sendo tratada no âmbito deste CARF, havendo, como era de se esperar, correntes defendendo e contestando a ilegalidade apontada.

Neste particular somos de posição favorável à legalidade da referida instrução e nos socorremos do acórdão nº 9101-002.934 proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do qual apresentamos os excertos abaixo:

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à legalidade ou não das disposições contidas na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, no que se refere, mais especificamente, ao denominado método PRL 60.

Na realidade, o cálculo proposto pela IN SRF nº 243/2002, veio corrigir uma imprecisão metodológica no cálculo anteriormente previsto na Instrução Normativa que a antecedeu (IN SRF nº 32/2001, que teve curta vigência), que, porém, não a invalidava do ponto de vista legal.

Veja-se, para comprovação do afirmado, a tabela abaixo:

	INS. ESTRANG.	INS. NACIONAL	VALOR TOTAL
PREÇO DE REVENDA (1)			100
Desc. incond. concedidos (2)			-5
Imp. e contr. s/ vendas (2)			-30
Com. e corretagens (2)			0
PREÇO LÍQ. REVENDA [(1) - (2)] = (3)			65
Valor dos insumos (4)	-60	-30	-90
(Pr. líq. revenda - ins. nac.) [(3) - (4)] = (5)	35		
Margem de lucro [60% x (5)] = (6)	-21		
PREÇO PARÂMETRO [(3) - (6)] = (7)	44		

Nesse primeiro cálculo, o preço líquido de revenda, de R\$ 65,00 que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o insumo nacional, é deduzido do valor de custo do insumo nacional (R\$ 30,00), resultando em R\$ 35,00, sobre o qual se calcula a margem de lucro de 60%, encontrando-se R\$ 21,00. Após isso, o preço parâmetro do insumo estrangeiro é apurado pela dedução dessa margem de lucro, de R\$ 21,00, do preço líquido de revenda de R\$ 65,00 que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o nacional, resultando em R\$ 44,00.

Ou seja, incluiu-se, indevidamente, o preço líquido de revenda do insumo nacional, tanto para efeito de se calcular a margem de lucro de 60% (esta, tomando-se como base o preço líquido de revenda de R\$ 65,00 que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o nacional com a dedução do valor de custo do insumo nacional, de R\$ 30,00), quanto, posteriormente, para se calcular o preço parâmetro do insumo estrangeiro (este, tomando-se como base aquele mesmo preço líquido de revenda, de R\$ 65,00 que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o nacional com a dedução da margem de lucro, de R\$ 21,00).

Veja-se, agora, esta outra tabela, também construída a partir dos mesmos dados:
DF CARF MF Fl. 2974

	INS. ESTRANG.	INS. NACIONAL	VALOR TOTAL
PREÇO DE REVENDA (1)	66,66666667	33,33333333	100
Desc. incond. concedidos (2)	-3,333333333	-1,666666667	-5
Imp. e contr. s/ vendas (2)	-20	-10	-30
Com. e corretagens (2)	0	0	0
PREÇO LÍQ. REVENDA [(1) - (2)] = (3)	43,33333333	21,66666667	65
Valor dos insumos (4)	-60	-30	-90
Percentuais dos insumos (5)%	66,66666667	33,33333333	100
Margem de lucro [60% x (3)] = (6)	-26		
PREÇO PARÂMETRO [(3) - (6)] = (7)	17,33333333		

Com a proporcionalização devidamente procedida pela IN SRF nº 243, de 2002, tem-se que, tanto a margem de lucro de 60%, quando o preço parâmetro que se referem, ambos, ao insumo estrangeiro, estão calculados sobre o valor de R\$ 43,33, que é o preço líquido de revenda, de R\$ 65,00 que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o nacional, devidamente escoimado do preço líquido de revenda do insumo nacional, de R\$ 21,67, em tamanho destacado na tabela.

Outro não foi o objetivo da Lei, ao dispor que a margem de lucro de 60% é “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” (grifei).

Ora, o “valor agregado no País” corresponde, iniludivelmente, em última análise, à participação do insumo nacional na formação do preço de revenda. Afinal de contas, o que interessa, na realidade, é o valor efetivo do bem importado, obtido por meio do expurgo de todos os acréscimos a ele imputados no País.

Veja-se que a metodologia do *Preço de Revenda menos Lucro* (PRL), universalmente utilizada, indica que se deve ter como base o preço de revenda do bem importado, para se calcular o preço parâmetro, pois é a margem de lucro (de operações entre partes não relacionadas) que é tida como parâmetro para servir de comparação, mas se houver outros custos ou riscos (que corresponde ao valor agregado), isto deve ser considerado devidamente e segregado. Portanto, quando o bem importado sofre agregação de valor, transformando-se num outro produto, o valor agregado deve ser diminuído ou deduzido do valor de venda do produto para se encontrar o valor de venda individual do bem importado, sobre o qual se aplica uma margem de lucro para se encontrar o valor que se deseja comparar com o custo do bem importado, conforme estipula a metodologia da IN 243/2002 que, porém, usa margens fixas ao invés de usar margens de lucro comparadas, como é caso do Manual da OCDE. Esta metodologia é corroborada no Manual de Preços de Transferência para Países em Desenvolvimento da ONU que, inclusive, traz especificamente a metodologia brasileira, com as margens fixas para o PRL.³ De lembrar que, embora o Brasil não seja membro da OCDE, é membro da ONU. Veja-se que, se os outros custos não forem devidamente isolados no cálculo do preço parâmetro, pode-se chegar a números absurdos (e esta segregação é feita por meio da proporcionalização do custo).

Ora, como vimos acima, valor agregado é aquilo que, mensurado economicamente, é adicionado a um bem existente (custo adicionado). O método de *Preço de Revenda menos Lucro* (PRL) deve ter como base o preço de revenda do bem importado pois é a margem de lucro que é tida como parâmetro para servir de comparação.

Se o bem importado teve valor agregado no país transformando-o num outro produto, tal valor deve ser diminuído ou deduzido do valor de venda do produto, para se encontrar o valor de venda individual do bem importado, o que é feito pela proporcionalização de sua participação no custo do bem, sobre o qual se aplica uma margem de lucro (no caso definida em lei ordinária) para se encontrar o valor que se deseja comparar com o custo do bem importado.

Pelo exposto até aqui, todos os argumentos da recorrente para inquirir de ilegalidade a IN SRF 243/2002 não se sustentaram sob uma análise interpretativa. Mas há mais argumentos.

Pela lógica dos Preços de Transferência, o Método de *Preço de Revenda menos Lucro* (PRL) deve ter por base o preço de revenda do bem importado, o qual sofreu agregação de valor no país, para então, sobre este preço de revenda expurgado do valor agregado no país, aplicar-se a margem de preço de revenda legal de 60% para se encontrar o preço parâmetro do custo do bem importado.

Corrigindo a distorção inicialmente implementada com a edição da IN 32/2001, a metodologia veiculada no § 11 do art. 12 da IN SRF nº 243/2002 não mais determinou a incidência da margem de lucro de 60% sobre o preço líquido de venda do produto acabado, mas sobre a parcela desse valor que corresponde ao bem importado, i.e., a chamada “participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido”, o que viabiliza a apuração do preço-parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância com o objetivo do método PRL 60 e a finalidade do controle dos preços de transferência.

Ou seja, o método de *Preço de Revenda menos Lucro* deve ter como base o preço de revenda do bem importado, pois é a margem de lucro que é tida como parâmetro para servir de comparação. Portanto, quando o bem importado sofre agregação de valor, transformando-o num outro produto, o valor agregado deve ser diminuído ou deduzido do valor de venda do produto para se encontrar o valor de venda individual do bem importado, sobre o qual se aplica uma margem de lucro (no caso definida em lei ordinária) para se encontrar o valor que se deseja comparar com o custo do bem importado.

Insta observar, ainda, que as interpretações sistemática, lógica e finalística, aqui empregadas, prevalecem sobre eventuais interpretações gramatical e histórica que se pretenda empreender, com o fito de inquirir de ilegal a IN SRF nº 243/2002.

Por fim, cumpre mencionar que o Tribunal Regional Federal da Terceira Região possui o mesmo entendimento, desde 2011, conforme Apelação Cível nº 002859462.2005.4.03.6100/SP, de 2 de outubro de 2014, que menciona diversos outros precedentes no mesmo sentido:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. LEIS 9.430/1996 E 9.959/2000. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/2002. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO PRL 60. PREÇO PARÂMETRO. VALOR AGREGADO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO E IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA. LEGALIDADE. AGRAVO RETIDO. FALTA DE REITERAÇÃO.

1. Não se conhece do agravo retido, não reiterado na forma do artigo 523, CPC.

2. A IN 243/2002 foi editada na vigência da Lei 9.959/2000, que alterou a redação da Lei 9.430/1996, para distinguir a hipótese de revenda do próprio direito ou bem, tratada no item 2, da hipótese de revenda de direito ou bem com valor agregado em razão de processo produtivo realizado no país, tratada no item 1, ambos da alínea d do inciso II do artigo 18 da lei.

3. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro PRL, no caso de direitos, bens ou serviços, oriundos do exterior e adquiridos de pessoa jurídica vinculada, passou, na vigência da Lei 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "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" (artigo 18, II, "d", 1).

4. A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, em cumprimento às obrigações assumidas pelo Brasil na Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF 32/2001.

5. Com efeito, o cálculo do preço de transferência a partir da margem de lucro sobre o preço de revenda é eficaz, no atingimento da finalidade legal e convencional, quando se trate de importação de bens, direitos ou serviços finais para revenda interna, não, porém, no caso de importação de matérias-primas, insumos, bens, serviços ou direitos que não são objeto de revenda direta, mas são incorporados em processo produtivo de industrialização, resultando em distintos bens, direitos ou serviços, agregando valor ao produto final, com participações variáveis na formação do preço de revenda, que devem ser apuradas para que seja alcançado corretamente o preço de transferência, de que trata a legislação federal.

6. Assim, a IN 243/2002, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país, não inovou nem violou o artigo 18, II, d, item 1, da Lei 9.430/1996 com a redação dada pela Lei 9.959/2000.

7. Contrariamente ao postulado na inicial, o que se verificou foi a necessária e adequada explicitação, pela instrução normativa impugnada, do conteúdo legal para permitir a sua aplicação, considerando que o conceito legal de valor agregado, conducente ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do produto.

8. O artigo 18, II, da Lei 9.430/1996, alterada pela Lei 9.959/2000, prevê que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros PRL60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de lucro de 60%, esta calculada sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa.

9. *O preço de transferência, assim apurado e não de outra forma como pretendido neste feito, é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado concorrencial, ou seja os praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL.*

10. *Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei 9.430/1996 alterada pela Lei 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação ao princípio da legalidade.*

11. *Precedentes.*

Ainda, em recentíssima decisão, aquele mesmo Tribunal Regional Federal da Terceira Região expendeu o seguinte entendimento (Agravo Legal em Apelação Cível nº 002983651.2008.4.03.6100/ SP, de 18 de março de 2016, publicado em 31 de março de 2016):

1. *O Preço de Transferência, em suma, é o valor definido para registrar as operações de venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível entre partes vinculadas, cujo controle é obtido mediante a comparação com preços praticados pelo mercado, por partes individuadas, em negócios semelhantes. Esse processo, do qual o Brasil adotou as regras, deriva das disposições da Convenção-Modelo Fiscal da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e pretende, dentre outros aspectos, consolidar a tributação igualitária das operações entre as empresas vinculadas, impedindo a manipulação de transações a fim de diminuir os encargos fiscais e, por consequência, preservando as operações similares praticadas pelas empresas independentes e a concorrência, inibindo a perda de receitas pelo Fisco. Encontra-se abrigado na Lei nº 9.430/1996 e denomina-se Arm's length principle (Princípio da Neutralidade ou do Preço sem Interferência ou, ainda, Princípio dos Preços Independentes Comparados). No caso de empresas vinculadas, objetiva coibir tanto a dupla tributação como a ocorrência de evasão fiscal, determinando-se uma margem de lucro sobre o valor do preço líquido de revenda da mercadoria ou insumo importado.*

2. *A sistemática prevista pela Lei nº 9.430/96, posteriormente modificada pela Lei nº 9.959/2000, e as INs/SRF n.ºs. 32/2001 e 243/2002, busca, em última análise, corrigir distorção em relação à margem de lucro, a qual, segundo o ordenamento jurídico modificado, resultaria da aplicação do percentual de 60% sobre os preços de venda do bem produzido. Com a modificação introduzida, passou-se a considerar, para a apuração do preço parâmetro, a participação dos bens, serviços ou direitos importados*

aplicados na produção, tanto no preço de venda do produto, quanto no custo total do bem acabado, já com valor agregado no país, o qual, juntamente com a margem de lucro de 60%, são eliminados na apuração do preço parâmetro, segundo a metodologia prevista no art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, da mencionada IN/SRF nº 243/2002, a qual regulamentou a Lei nº 9.430/1996, com a redação veiculada pela Lei nº 9.959/2000.

3. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro PRL passou, na vigência da Lei nº 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "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" (artigo 18, II, "d", 1). A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, em cumprimento às obrigações internacionais assumidas pelo Brasil na Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei nº 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF nº 32/2001.

4. Com efeito, o cálculo do preço de transferência a partir da margem de lucro sobre o preço de revenda é eficaz no sentido de atingir a finalidade legal nos casos de importação para revenda interna, não, porém, no caso de importação de insumos que não são objeto de revenda direta, mas são incorporados em processo produtivo de industrialização, resultando em distintos bens, direitos ou serviços, agregando valor ao produto final, com participações variáveis na formação do preço de revenda, que devem ser apuradas para que seja alcançado corretamente o preço de transferência, de que trata a legislação federal.

5. Assim, nesse aspecto, a IN nº 243/2002 não violou o artigo 18, II, "d", item 1, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país. O conceito legal de valor agregado, que conduz ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do bem. O art. 18, II, da supracitada legislação prevê que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros PRL 60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de lucro de 60%, esta calculada sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa. O preço de transferência assim apurado é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou

direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado, praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes.

6. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL. Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei nº 9.430/1996 alterada pela Lei nº 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF nº 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação ao princípio da legalidade.

Do exposto e constatando-se que, ao final, a IN RFB nº 243/202 não ultrapassou os limites de regulamentação impostos pela norma legal, há de se considerar improcedente o recurso apresentado.

Da Inclusão dos custos de Frete, Seguro e imposto de importação.

Em relação a este ponto apresento posicionamento apresentado pelo ilustre Conselheiro Marco Aurélio Pereira Valadão no acórdão nº 9101-002317, da 1a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Também quanto à questão da inclusão, ou não, no preço praticado, não tem razão a recorrente.

O art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é bem claro a esse respeito (grifei):

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

[...].

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

Se entende a recorrente que essa inclusão acarreta diversas distorções nos cálculos dos preços de transferência, deve, então, diligenciar, perante os seus representantes no Congresso Nacional, a fim de que seja alterada a redação daquele dispositivo legal, e não, simplesmente, pretender descumpri-lo sob esse argumento.

Deve ser lembrado, porém, nessa eventualidade, o contido no art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), de seguinte teor:

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

Por outro lado, “onde a lei não distinguiu, não compete ao intérprete distinguir”, não sendo, pois, adequada a tentativa de se ler naquele dispositivo legal algo que ali não está expressamente disposto, como, por exemplo, que aquela integração ao custo somente se daria se o ônus do importador fosse decorrente de pagamento a pessoa jurídica vinculada ou de aquisição internacional (importação).

Dessa forma, tem-se que, até a entrada em vigor do art. 38 da Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012, convertida na Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, integravam o custo, para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real até o valor que não excedesse ao preço determinado pelo Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), o valor do frete e do seguro, cujo ônus tivesse sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

É certo que, a partir de 1º de janeiro de 2013, permitiu o legislador a exclusão do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, em determinadas condições, e dos tributos incidentes na importação e gastos no desembaraço aduaneiro, mas, na época, essas exclusões não estavam autorizadas.

Ademais, a interpretação dada pela Instrução Normativa que regulava os arts. 18, 21, 23 e 24 da Lei 9.430 Lei nº 9.430, de 1996, ao tratar do método PRL, ao tempo do lançamento (IN SRF 243/2002), é perfeitamente legal e se coaduna com aquelas normas, também no que diz respeito ao tratamento do frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Ainda que se possa admitir outra interpretação possível, não se pode inquirir de ilegalidade as Instruções Normativas neste aspecto, pela simples razão de que ilegais não são, embora pudesse ter outro entendimento igualmente legal. Nestes casos há que se preservar a integridade normativa das normas complementares, com supedâneo no art. 100, inciso I, do CTN, e também em homenagem ao princípio da segurança jurídica. Por outro lado não cabe ao CARF discutir a inconstitucionalidade das leis, a teor da Súmula CARF n. 2. Nas discussões em plenário foi lembrado que votei pela exclusão do frete e seguro em situações semelhantes, quando atuava na 1ª TO da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF. De fato, foram quatro decisões, salvo engano, tomadas na mesma sessão, nos quais fui o único conselheiro que votou neste sentido (a decisão foi por maioria de cinco votos a um), o que denota a grande controvérsia que envolve a matéria. Assim, deixo claro que, após maior aprofundamento no tema e maiores discussões, mudei meu pensamento a respeito da questão, e passo adotar a posição ora expressa neste voto, pelas razões de direito acima expostas.

Do descumprimento do tratado Brasil-Coréia do Sul

Neste ponto o recorrente alega com base na norma do art. 9º, do Tratado Brasil-Coréia, que segue o modelo de tratados gerais da OCDE, que a realização dos ajustes à base de cálculo dos tributos somente seria possível quando ficar comprovada a transferência de resultados ao exterior, sendo vedada a adoção de presunções desprovidas de comprovação técnica. Assim argumenta a inexistência desta comprovação para sustentar a ilegalidade da autuação.

Referida alegação de que haveria a necessidade de comprovação da efetiva transferência de resultados para o exterior objetivando a redução da tributação não pode prosperar. A instituição da norma de apuração e realização de ajustes de preços de transferência visa a não permitir a manipulação de preços de custos de insumos adquiridos no exterior com vistas majoração indevida de custos e transferência de resultados.

Ocorre, no entanto, que esta configuração não implica na necessidade de se provar que houve uma efetiva transferência de lucros ao exterior, até mesmo por consistir em procedimento quase impraticável, tendo em vista a falta de jurisdição do fisco nacional sobre a fiscalização de empresas sediadas no exterior. Por isso, esta transferência deduz-se a partir da apuração dos custos dos materiais adquiridos no exterior a partir dos diversos métodos de aferição disponíveis.

Veja-se que os métodos servem para a realização de comparação baseiam-se nas comparações dos preços de aquisição dos insumos e, quando constatado que os preços praticados são superiores aos apurados por algum dos métodos, aí sim, decorre a dedução de que houve o aumento artificial de custos no Brasil e aplica-se a realização dos ajustes.

Assim agindo não se verifica incompatibilidade entre o art. 9º, do Tratado Geral modelo da OCDE e as normas que tratam dos ajustes de preços de transferência. Para bem robustecer este entendimento, transcrevo abaixo trechos do acórdão nº 1301-002.235, da lavra da Conselheira Milene de Araújo Macedo que bem retrata o assunto.

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 e 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 arts. 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 n.º 9.430, de 27 dezembro de 1996, em matéria de Preços de Transferência. Não há contradição entre o artigo 9.º 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 n.º 9.430, de 1996, que inserem e tributam os preços de transferência na legislação fiscal brasileira. Tampouco há contradição entre as disposições da Lei n.º 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 1.º 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 1302001.741,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 1402002.122, de 01/03/2016)

Por todo o exposto acima e consoante o extensamente demonstrado, não há incompatibilidade entre as normas editadas relativas a ajustes de preços de transferência e a norma do art. 9º do Tratado Brasil-Coréia que segue o modelo da OCDE, razão pela qual a realização dos ajustes de preços de transferência foram realizados regularmente, de acordo com as normas relativas ao assunto, não existindo ilegalidade na aplicação destas ante as normas definidas em tratado.

RECURSO DE OFÍCIO

Em relação ao recurso de ofício verificamos que a decisão de piso apenas reviu os valores da autuação de acordo com o resultado da diligência realizada. Por esta razão não encontramos motivos para revisão dos valores já cancelados pela Delegacia de Julgamento, razão pela qual voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Por estas razões, entendo por negar provimento aos recursos voluntários e de ofício.

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator