



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

Processo n° 19396.720052/2013-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.463 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2018
Matéria IRPJ - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente SUPERIOR ENERGY SERVICES - SERVIÇOS DE PETRÓLEO DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS. MÉTODO PIC.

Para adoção do método PIC não se pode utilizar como preço parâmetro o preço de revenda dos próprios bens importados a que se referem os ajustes referentes ao preço de transferência.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AUSÊNCIA DE AGREGAÇÃO DE VALOR AOS BENS IMPORTADOS. IMPOSSIBILIDADE. ADOÇÃO DO MÉTODO PRL20.

A sublocação nada mais é do que a cessão do direito de posse, uso e fruição dos bens envolvidos na transação. Não havendo qualquer agregação de valor aos bens importados, não há que se falar na aplicação do PRL60, deveria a exigência ter sido formalizada com base no método PRL20.

INOVAÇÃO DO LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INCOMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS JULGADORES.

A alteração da fundamentação legal do lançamento exige a lavratura de auto de infração complementar, a teor do que dispõe o § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, atividade privativa de Auditor Fiscal da Receita Federal em exercício na RFB, sendo vedado ao CARF modificar o critério jurídico adotado no lançamento.

Tendo os autos de infração lavrados utilizado como critério do lançamento o método PRL60, quando o método correto seria o PRL20, não há como se modificar o critério estabelecido no lançamento, impondo-se o cancelamento integral da exigência.

CSLL. EXIGÊNCIA REFLEXA.

Processo nº 19396.720052/2013-51
Acórdão n.º **1301-003.463**

S1-C3T1
Fl. 2.850

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild, substituída pelo Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

Relatório

SUPERIOR ENERGY SERVICES - SERVIÇOS DE PETRÓLEO DO BRASIL LTDA recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 12-81.848 proferido pela 8ª Turma da Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância, complementando-o ao final:

Versa o presente Processo sobre a impugnação efetuada pelo contribuinte SUPERIOR ENERGY SERVICES – SERVIÇOS DE PETRÓLEO DO BRASIL LTDA. (CNPJ: 08.487.503/0001-45), contestando os Autos de Infração contra ele lavrados, relativamente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e tributos correlatos, nos anos-calendário 2009 e 2010, em razão da aplicação, pela Autoridade Fiscalizadora, do Método de Preços de Transferência PRL (Margem de Lucro 60%), no cálculo do Preço Parâmetro, relativamente aos custos suportados pela impugnante nas transações com pessoas vinculadas sediadas no exterior.

O crédito tributário totalizou R\$ 5.582.033,82, conforme a seguir resumido:

IRPJ

ITENS	VALOR - R\$
IMPOSTO	2.038.096,46
JUROS DE MORA	525.013,65
MULTA	1.528.572,35
TOTAL	4.091.682,46

CSLL

ITENS	VALOR - R\$
CONTRIBUIÇÃO	742.354,73
JUROS DE MORA	191.230,58
MULTA	556.766,05
TOTAL	1.490.351,36

a) O Relatório de Auditoria Fiscal

O Relatório de Auditoria Fiscal apresentado pela unidade de origem apresenta, em síntese, o seguinte contexto:

a.1) Em 03/01/2013, foi dada ciência pessoal ao contribuinte do Termo de Início de Procedimento Fiscal e de Intimação Fiscal nº 001, a fim de que apresentasse, em 20 dias, os documentos a seguir resumidos, referentes aos períodos de 2009 e 2010:

- a.1.1) Contrato Social e alterações posteriores;
- a.1.2) Escrituração Contábil Digital - ECD;
- a.1.3) Plano de Contas Contábil;
- a.1.4) Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR ;
- a.1.5) Livro de Apuração do ISS; e
- a.1.6) Contratos de Prestação de Serviços executados no período;

a.2) Em 13/03/2013, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal nº 002, concedendo 20 dias para o cumprimento das exigências a seguir listadas:

a.2.1) Cópias dos Contratos de Locação de Equipamentos celebrados com as empresas: PETROBRÁS - Contrato nº 2050.0035817.07.2; MAERSK OIL BRASIL LTDA; HALLIBURTON SERVIÇOS LTDA; SCHULUMBERGER SERVIÇOS DE PETRÓLEO LTDA; REPSOL BRASIL S/A; DEVON ENERGY DO BRASIL LTDA e FRANK'S INTERNATIONAL BRASIL LTDA;

a.2.2) Cópias das notas fiscais que deram suporte aos lançamentos registrados nas contas 1133100002; 1133100003; 1133100007; 1133100013 e 1133100014, conforme listagens do Razão anexas;

a.2.3) Cópias dos documentos que deram suporte aos lançamentos registrados na conta Aluguel de Máquinas e Equipamentos - Cód. 3272000002, conforme listagens do Razão anexas e cópia do respectivo Contrato;

a.2.4) Cópias dos documentos (títulos/faturas/*Invoices*) que deram suporte aos lançamentos registrados nas contas Locação de Equipamentos-Gasóil - Cód. 413102003; Locação de Equipamentos - Cód. 3211000001, conforme listagens do Razão anexas e cópias dos respectivos Contratos;

a.2.5) Cópias dos documentos que deram suporte aos lançamentos registrados nas contas Empréstimos e Financ-SESI L.L.C - Cód. 211202001; Superior Energy Services, Inc - Cód. 2112000001, conforme listagens do Razão anexas e cópia do respectivo Contrato; e

a.2.6) Cópias dos documentos que deram suporte aos lançamentos registrados nas contas Coligadas/Controlada - Cód. 213301001; Empresas Coligadas e Controladas - Cód. 2351000001, conforme listagens do Razão anexas e cópia do respectivo Contrato ;

a.3) Em 20/08/2013, o contribuinte tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 003, com prazo de 10 dias para apresentar a documentação a seguir relacionada:

a.3.1) Cópias dos documentos que deram suporte aos lançamentos registrados na conta Materiais Auxiliares de Consumo - Cód. 413901003, conforme listagem do Razão anexa;

a.3.2) Cópias dos documentos que deram suporte aos lançamentos registrados na conta Material de Manutenção de Máquinas e Equipamentos - Cód. 3251000003, conforme listagens do Razão anexas;

a.3.3) Cópias dos Contratos de Locação de Equipamentos celebrados com as empresas STABIL DRILL e WORKSTRINGS LLC;

a.3.4) Cópias dos Contratos de Empréstimos celebrados com as empresas SESI L.L.C e Superior Energy Services, Inc ;

a.3.5) Relação contendo as pessoas jurídicas (nacionais e estrangeiras) que fazem parte do mesmo grupo empresarial/econômico ao qual pertence a fiscalizada e/ou aquelas a ela vinculadas, de acordo com os critérios estabelecidos no art. 244, do RIR/99 (art. 23, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996);

a.4) Em 30/08/2013, em cumprimento ao item 05 do Termo de Intimação Fiscal nº 003, a empresa protocolou os esclarecimentos a seguir expostos:

"Informamos que as seguintes pessoas jurídicas estrangeiras participavam do mesmo grupo empresarial/econômico da Superior Energy services - Serviços Petróleo do Brasil Ltda, nos anos calendários de 2009 e 2010:

** SESI LLC - CNPJ N° 08.456.083/0001-30;*

** Workstrings International, LLC. - CNPJ N° 08.434.895/0001-84;*

** Superior Energy Services, Inc."*

a.5) -Em 09/09/2013, complementando a correspondência anterior, a empresa informou que manteve relações comerciais através de contratos de locação de equipamentos com as seguintes pessoas jurídicas estrangeiras:

* Concentric Pipe

* HB Rental

* Stabil Drill

* Workstrings

a.6) Em 09/09/2013, o contribuinte tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 004, com prazo de 10 dias para apresentar a documentação referente aos anos calendários de 2009 e 2010, a seguir relacionada:

- * O método de cálculo do preço de transferência adotado pela empresa;
- * A documentação utilizada como suporte para determinação do preço praticado; e
- * Memória de Cálculo para apuração do preço parâmetro.

a.7) Em 01/10/2013, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 004, a empresa apresentou as seguintes informações/documentação:

- * Item 01: a empresa informou que utilizou o Método de Cálculo "**PIC – Preços Independentes Comparados**";
- * Item 02: a empresa apresentou cópias de Declarações de Importações - DIs - **ADMISSÃO TEMPORÁRIA**; e
- * Item 03: a empresa apresentou arquivo eletrônico com a Memória de Cálculo.

a.8) A empresa atendeu a todas as solicitações efetuadas pela fiscalização; constantes dos respectivos Termos de Intimação Fiscal;

a.9) Conforme relato da fiscalização:

a.9.1) a empresa informou ter adotado como Método de Cálculo do Preço de Transferência o "PIC - Preços Independentes Comparados", para os anos-calendário 2009 e 2010;

a.9.2) como documentação de suporte para apuração do Preço de Transferência, a empresa apresentou Declarações de Importação - Admissão Temporária, tendo como exportadores empresas vinculadas;

a.9.3) Ao analisar a planilha com a memória de cálculo do preço parâmetro, a fiscalização constatou o seguinte:

- i)- Para apurar o preço médio praticado, a empresa calculou o valor médio das peças e equipamentos importados (com suspensão de tributos); e
- ii) Para apurar o preço parâmetro, a empresa calculou, segregado por cliente, o valor médio faturado com a locação destes equipamentos;

a.10) A Autoridade Fiscal apresenta o artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002, que trata do Método dos Preços Independentes Comparados – PIC. Levando em consideração o dispositivo citado e a análise da memória de cálculo apresentada pelo contribuinte, a fiscalização conclui que o Método dos Preços Independentes Comparados – PIC é inadequado para o cálculo do Preço Parâmetro, expondo os seguintes motivos que a fizeram chegar à conclusão ora apresentada:

- i) este método é aplicável somente para as atividades de importação de bens para posterior revenda, o que não é o caso;
- ii) as importações efetuadas pela empresa referem-se a equipamentos que ingressaram no País sob Regime Especial de Admissão Temporária, com suspensão tributária;
- iii) quantidade expressiva desses equipamentos importados (Admissão Temporária) referem-se a tubos de perfuração necessários para a execução dos serviços prestados pela empresa no Brasil;
- iv) inadequadamente, a empresa compara os valores médios dos equipamentos importados (Admissão Temporária) com os valores médios por ela faturados na locação destes equipamentos; e
- v) por fim, mesmo que se tratasse de uma importação p/ consumo de bens para posterior revenda, a comparação cabível seria: comparar os valores médios destas importações com os valores médios dos bens idênticos ou similares vendidos pela mesma empresa exportadora a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;

a.11) A fiscalização apresenta algumas informações extraídas de documentos fornecidos pelo contribuinte, a saber:

- i) A SUPERIOR ENERGY firmou diversos contratos de locação de equipamentos no período. Para exemplificar, destacamos o Contrato nº 2050.0051748.09.2 assinado, em 2009, com a empresa PETROBRÁS e que tem como objeto o fornecimento de:

Serviços técnicos especializados de manuseio de tubos de perfuração; e Locação de tubos de perfuração de altíssima resistência à tração para assentamento de colunas de revestimento e equipamentos necessários para execução dos serviços;

Valor do Contrato R\$ 61.276.142,58, assim distribuídos:

Serviços Técnicos – R\$ 2.776.785,30; e

Locação de Equipamentos – R\$ 58.499.357,28;

ii) Paralelamente, foram assinados Contratos de Locação de Equipamentos com os fornecedores estrangeiros WORKSTRINGS, LLC e STABIL DRILL, LLC, empresas sediadas nos Estados Unidos da América e pertencentes ao mesmo grupo econômico/empresarial;

iii) As cobranças foram efetuadas por meio de faturas emitidas pelas empresas WORKSTRINGS, LLC e STABIL DRILL, LLC;

iv) Os tubos de perfuração e demais equipamentos, necessários à prestação dos serviços da SUPERIOR ENERGY, ingressaram no Brasil com suspensão dos tributos, admitidos por meio de Declaração de Importação - Admissão Temporária;

a.12) Segundo a fiscalização, comprovada a utilização, pelo contribuinte, de método inadequado para a determinação do Preço de Transferência, foi elaborado Demonstrativo de Apuração do Preço Parâmetro com base no Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, Margem de Lucro de 60%.

APURAÇÃO PELO MÉTODO PRL - MARGEM 60% - ART. 12 IN SRF N° 243/2002 - ANO CALENDÁRIO DE 2009:

ITENS	VALOR - R\$
A- RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	10.516.657,29
B- CUSTO TOTAL DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS	15.706.131,59
C- CUSTO LOCAÇÃO EQUIP. - EMPRESAS VINCULADAS (Conta Contábil- Cód. 413102003)	12.460.781,29
CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO	
D- PROPORÇÃO(C/B)	79,34%
E- BASE DE CÁLCULO(A*D)	8.343.915,89
F- MARGEM(E*60%)	5.006.349,54
G- PREÇO PARÂMETRO(E-F)	3.337.566,36
CÁLCULO DO AJUSTE	
H-AJUSTE(C-G)	9.123.214,93

Obs.: Valores extraídos da Demonstração do Resultado apresentada pela empresa

APURAÇÃO PELO MÉTODO PRL - MARGEM 60% - ART. 12 IN SRF N° 243/2002 - ANO CALENDÁRIO DE 2010:

ITENS	VALOR - R\$
A- RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	40.415.097,33
B- CUSTO TOTAL DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS	45.688.749,29
C-CUSTO LOCAÇÃO EQUIP. - EMPRESAS VINCULADAS (Conta Contábil - Cód. 321100001)	30.409.819,22
CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO	
D- PROPORÇÃO(C/B)	66,56%
E- BASE DE CÁLCULO(A*D)	26.900.288,78
F- MARGEM(E*60%)	16.140.173,27
G- PREÇO PARAMETRO(E-F)	10.760.115,51
CÁLCULO DO AJUSTE	
H- AJUSTE(C-G)	19.649.703,31

Obs.: Valores extraídos da Demonstração do Resultado apresentada pela empresa

a.13) Observações realizadas pela fiscalização:

a.13.1) Os custos com locação de equipamentos no montante de R\$12.460.781,29 e R\$30.409.819,22 foram registrados, respectivamente, nas contas contábeis:

- i) LOCAÇÃO EQUIPAMENTOS - GASOIL - Cód. 413102003 - Ano 2009;
- ii) LOCAÇÃO EQUIPAMENTOS - Cód. 3211000001 - Ano 2010.

a.13.2) A Cláusula Primeira dos Contratos de Locação de Equipamentos assinados com as empresas WORKSTRINGS, LLC e STABIL DRILL, LLC, empresas vinculadas sediadas no exterior, estabelece a seguinte condição:

"O objeto deste contrato é a locação pela LOCADORA do equipamento especificado no anexo I ao presente ("Equipamento") a fim de que a LOCATÁRIA possa realizar a locação do equipamento no Brasil."

a.13.3) Os custos acima destacados, necessários à execução dos serviços prestados pela SUPERIOR ENERGY, referem-se às importações de equipamentos, sob o Regime Especial de Admissão Temporária, realizadas nos anos de 2009 e 2010. Figuraram como fornecedores estrangeiros, as empresas vinculadas WORKSTRINGS, LLC e STABIL DRILL, LLC, sediadas no exterior; e

a.13.4) Vale ressaltar que esses equipamentos foram alugados para serem aplicados na prestação de serviço, em cumprimento aos contratos assinados no Brasil, anteriormente citados.

a.14) Encerrando o Relatório de Auditoria Fiscal, a Autoridade Fiscal apresenta o artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, e tece os seguintes comentários:

Considerando os fatos anteriormente descritos, esta fiscalização concluiu que os bens importados das empresas vinculadas residentes/domiciliadas no exterior e apropriados ao custo, foram aplicados e necessários à execução dos serviços prestados da SUPERIOR ENERGY. Portanto, não há dúvida quanto a utilização da Margem de Lucro de 60%.

*Desta forma esta fiscalização com base nos arts. 241, 242, 244, 247 e 249, inciso I do RIR/99, está adicionando os valores de **R\$ 9.123.214,93 e R\$ 19.649.703,31** ao Lucro Real escriturado, conforme demonstrativo.*

b) A Impugnação do contribuinte Superior Energy Services – Serviços de Petróleo do Brasil Ltda.

Tendo tomado ciência da lavratura dos Autos de Infração em 12 de novembro de 2013, o contribuinte, irressignado, apresentou sua Impugnação em 10 de dezembro de 2013, expondo, em síntese, o seguinte:

I – Dos Fatos

b.1) Inicialmente, faz breve resumo a respeito dos Autos de Infração lavrados em relação aos anos-calendário 2009 e 2010. Destaca que:

i) No que se refere ao ano calendário de 2009, apesar dos ajustes realizados pela fiscalização, não houve saldo de imposto a pagar, apenas redução no saldo de prejuízos; e

ii) No que se refere ao ano calendário de 2010, após os ajustes realizados pela fiscalização, houve redução do saldo de prejuízos, bem como imposto a pagar;

b.2) Afirma que a impugnante, na realização de suas atividades, firmou naqueles períodos diversos contratos de locação de equipamentos com fornecedores estrangeiros sediados nos Estados Unidos da América, os quais pertencem ao seu grupo econômico;

b.3) Declara que, após o ingresso de tais equipamentos no Brasil, firma outros contratos com outras empresas, estas sediadas no Brasil e não pertencentes ao mesmo grupo econômico da impugnante, cujo objeto se refere (i) à sublocação de tais equipamentos às empresas brasileiras; e (ii) à prestação de serviços técnicos especializados, realizados pela própria impugnante, relacionado ao manuseio de alguns dos equipamentos sublocados;

b.4) Informa que, em vista do contrato de locação de equipamentos firmado pela impugnante com os fornecedores estrangeiros, os quais são a ela considerados vinculados, a impugnante utilizou, na determinação do preço de transferência, o Método dos Preços Independentes Comparados – PIC, nos termos do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 ("Lei 9.430/1996"), regulado pelo artigo 8º da Instrução Normativa nº 243, emitida pela então Secretaria da Receita Federal em 11 de novembro de 2002 ("IN SRF 243/2002");

b.5) Afirma que a faculdade para uso do Método PIC é, aliás, anuída pela Lei 9.430/1996, que permite à impugnante calcular por qualquer método que se aplique à determinada operação e, assim, deduza o custo ou a despesa que mais lhe favorecer, citando, em seguida, os §§ 4º e 5º do artigo 18 da Lei aqui citada;

b.6) Declara que, dada a opção pela utilização do PIC pela impugnante, na determinação do preço de transferência relacionado às operações de locação de equipamentos com fornecedores relacionados, sediados no exterior, a impugnante utilizou como preço parâmetro para comparação o próprio preço praticado na sublocação dos equipamentos para os clientes brasileiros, de maneira segregada, os quais não fazem parte do mesmo grupo econômico da impugnante;

b.7) Passa a tratar do entendimento da fiscalização em relação à utilização inadequada do Método PIC, nos seguintes termos:

Entretanto, a fiscalização entendeu que a opção da impugnante pela utilização do método PIC foi inadequada para fins de determinação preço parâmetro, conforme se percebe a partir do trecho transcrito abaixo, retirado do Relatório de Auditoria Fiscal, emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Macaé:

(...)

Assim, como se percebe a partir do trecho acima, extraído do Relatório da Auditoria, a fiscalização não contestou os cálculos efetuados pela impugnante, mas sim a opção em si pelo método de determinação dos preços de transferência escolhido, PIC, no caso.

Dessa forma, após a desconsideração do método PIC utilizado pela impugnante, a fiscalização entendeu que no caso concreto na determinação do preço de transferência relacionado à locação de equipamentos de fornecedores relacionados, deveria ser utilizado o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, com base na margem de lucro de 60% (PRL60).

(...)

No entanto, não merecem prosperar os autos de infração lavrados em face da impugnante, devendo ser integralmente cancelados por essa E. Turma Julgadora, pelas razões jurídicas que se passa a expor.

II – Do Direito

II.1 – Da Indevida Desconsideração do Método dos Preços Independentes Comparados (PIC)

b.8) Inicia o tópico em comentário declarando que a fiscalização entendeu por desconsiderar a aplicação do Método PIC no presente caso para apuração do limite máximo de dedução de custos na locação de equipamentos realizada pela impugnante com empresas a ela vinculadas no exterior;

b.9) Afirma não ter havido questionamento quanto aos cálculos apresentados pela impugnante, mas sim quanto à possibilidade de utilização do método PIC. Desta forma, a impugnante deixa de discutir sua composição na peça de impugnação;

b.10) Tendo em vista a fiscalização ter apresentado quatro razões para a não aceitação do Método PIC, a impugnante passa, então, a analisar e contestar cada uma das citadas razões;

b.11) Destaca que:

(...) o PIC é, entre os modelos definidos na legislação, aquele que, de fato, compara transações entre pessoas consideradas independentes e, por isso, é aquele que mais se aproxima do parâmetro arm's length, considerado a essência das regras de preços de transferência: os preços praticados entre partes vinculadas devem ser aqueles praticados, nas mesmas condições existentes no mercado, entre partes que não tenham qualquer interesse em transferência indevida/disfarçada de lucros. Os demais métodos aplicáveis na importação (PRL e CPL) não têm esse objetivo, e os parâmetros que apontam são apenas ficções legais sobre o que efetivamente seria mercado.

Talvez por essa razão seja o PIC o primeiro método proposto na legislação e, sem dúvida, deve ser aquele que, sendo possível, o contribuinte original e teoricamente devesse buscar aplicar em primeiro lugar para apuração do custo máximo dedutível na importação de determinado bem.

Primeiro Argumento da fiscalização

b.12) O primeiro argumento levantado pela fiscalização para tentar impedir o uso do método PIC (fls. 09 do Relatório de Auditoria Fiscal) foi o seguinte:

a) Este método é aplicável somente para as atividades de importação de bens para posterior revenda, que não é o caso;

b.13) Afirma a impugnante que, de fato, locou equipamentos de empresas a ela vinculadas no exterior e os sublocou a empresas nacionais (não vinculadas). No entanto, segundo a impugnante, equivocou-se a fiscalização quando concluiu que o Método PIC não poderia ser utilizado para apuração do limite máximo de custo de locação dos equipamentos nesse tipo de operação;

b.14) Apresenta partes do artigo 18 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Afirma não ser identificada qualquer menção na legislação a respeito da aplicabilidade do método PIC somente a operações de importação com posterior revenda dos mesmos bens, ou seja, segundo a impugnante, a restrição estabelecida pela fiscalização não encontra qualquer base legal;

b.15) Alega que o dispositivo legal ora tratado fala em obtenção do preço parâmetro a partir da análise de operações de compra e venda realizadas no mercado brasileiro ou no exterior entre pessoas não vinculadas, isto é, nada há quanto à operação realizada com a pessoa jurídica vinculada no exterior sujeita à aplicação do preço de transferência, como sugere a fiscalização, mas tão somente quanto às operações que devem servir à operação do preço parâmetro;

b.16) De acordo com a impugnante, diferentemente do que concluiu a fiscalização, é admitida a aplicação do método PIC não só com relação às operações que tenham por objeto bens, mas também serviços e direitos;

b.17) Tece diversos comentários a respeito da aplicação do Método PIC, afirmando que:

(...) não há restrição de aplicação ao PIC no que se refere à operação entre partes consideradas vinculadas: o artigo 18 da Lei nº 9.430/1996 não faz qualquer restrição quanto à não aplicação do PIC para locação de bens.

Nessa linha, vale destacar que, substancialmente, a locação nada mais é que a cessão do direito de uso de um determinado bem por determinado período, ou seja, o locatário adquire o direito (pagando por ele) a temporariamente usar e se beneficiar de certo bem. Sendo assim, claro está, também, que o inciso I supracitado, ao fazer referência a operações envolvendo bens, serviços e direitos alcançou a locação.

(...)

(...) para que se possa estabelecer um preço parâmetro pelo método PIC para definição de eventual ajuste em razão de locação de um equipamento é preciso identificar uma operação também de locação de bens idênticos ou similares em condições semelhantes.

(...)

Ainda que a regra admita que o preço do direito (da locação) no mercado externo seja utilizável como parâmetro de cálculo, o enunciado do método PIC também admite a parametrização através de preços praticados entre partes consideradas independentes no mercado brasileiro. E a impugnante e seus clientes têm essa característica de independência.

(...)

A necessidade de que o método PIC seja aplicável apenas a operações de compra e venda está no fato de que elas pressupõem a existência uma onerosidade que gera despesa (dedutível ou não) - coisa que, contrario sensu, uma aquisição a título gratuito não geraria. A compra e venda se verifica na operação da impugnante: através da locação, esta comprou - mediante efetivo pagamento - um direito a uso do bem em caráter temporário.

A impugnante subloca a seus clientes (terceiros no mercado, em condições idem) os bens locados de sua parte vinculada no exterior. Claro está, portanto, que a operação efetivada pela impugnante plenamente se encaixa aos critérios do artigo 18, I

da Lei n° 9.430. Apenas por essa razão não poderia o método PIC por ela aplicado ser simplesmente desconsiderado.

Segundo e Terceiro Argumentos da fiscalização

b.18) Nas palavras da impugnante, superado o primeiro ponto e demonstrado o equívoco da fiscalização, segue-se para os dois próximos pontos:

b) as importações efetuadas pela empresa referem-se a equipamentos que ingressam no País sob o Regime Especial de Admissão Temporária, com suspensão tributária;

c) quantidade expressiva desses equipamentos importados (Admissão temporária) referem-se a tubos de perfuração necessários para a execução dos serviços prestados pela empresa no Brasil;

b.19) Afirma a impugnante que uma correção deve ser efetuada em relação aos dois comentários da fiscalização ora tratados: os equipamentos locados junto às empresas vinculadas no exterior de fato ingressam em regime de Admissão Temporária, dada a natureza dessa operação, mas não são utilizados na prestação dos serviços, como parece ter interpretado a fiscalização. Segundo a impugnante, esses equipamentos são simples e diretamente sublocados aos seus clientes brasileiros, conforme se verifica pelo contrato anexo, que exemplifica a sublocação realizada pela impugnante. (doe. 3). Os serviços que a impugnante presta, por sua vez, dizem respeito a serviços técnicos especializados e neles não são utilizados os equipamentos, como equivocadamente parece ter concluído a fiscalização;

Quarto Argumento da fiscalização

b.20) A impugnante afirma não fazer qualquer sentido o quarto argumento utilizado pela fiscalização, inclusive por contrariar o que havia sido anteriormente citado pela própria fiscalização:

d) Inadequadamente, a empresa compara os valores médios dos equipamentos importados (Admissão Temporária) com os valores médios, por ela, faturados na locação destes equipamentos;

e) Por fim, mesmo que se tratasse de uma importação (p/ consumo) de bens para posterior revenda, a comparação cabível seria: comparar os valores médios destas importações, com os valores médios dos bens idênticos ou similares vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes.

b.21) O contribuinte passa, então, a discorrer sobre o equívoco cometido pela fiscalização no tocante às operações que podem servir à apuração do preço parâmetro pelo Método PIC. Afirma que corretamente aplicou o Método PIC, sendo que a fiscalização unilateralmente impôs restrições à aplicação deste Método sem qualquer fundamentação legal para tanto, e que nem se poderia alegar que a referida restrição encontraria fundamento na IN SRF n° 243/2002. Apresenta, então, o artigo 8° da referida Instrução Normativa. Tece vários comentários a respeito das possibilidades de aplicação do Método PIC, afirmando não restar dúvida de que a restrição imposta pela

fiscalização não encontra fundamento, seja na Lei 9.430/1996, seja na IN SRF 243/2002, assim como que a aplicação do Método PIC era possível e acertada;

b.22) Passa, então, a discorrer sobre a determinação equivocada da fiscalização de aplicação do Método do Preço de Revenda Menos Lucro com margem de lucro de 60%;

II.2 – O Método do Preço de Revenda Menos Lucro – Conceito e Evolução Legislativa – Aplicação das Margens de Lucro (20% ou 60%)

b.23) O contribuinte apresenta breve histórico referente à edição da Lei 9.430/1996, citando os métodos que a legislação brasileira sobre preços de transferência admitia para a comparação das transações entre pessoas vinculadas no caso de importação ou de exportação. Em seguida, versa sobre a aplicação do Método PRL;

b.24) Termina sua análise de evolução legislativa quanto às possibilidades de aplicação do Método PRL nos seguintes termos:

De acordo com a ementa acima citada, não resta dúvida de que o entendimento já manifestado pelo antigo Conselho de Contribuintes está em linha com a regra legal e com aquele defendido pelo professor Gerd Willi Rothman (aliás, por toda a doutrina sobre o assunto) e aqui adotado: a aplicação do método PRL com margem de lucro de 60% depende de haver efetiva produção local, sendo o bem importado empregado em processo produtivo que resulte na obtenção de outro bem (de natureza distinta), o qual será revendido.

Não sendo esse o caso, ou seja, para as demais situações, é aplicável a margem de lucro no percentual de 20% para obtenção do preço parâmetro e conseqüente limite de dedutibilidade para fins de apuração do IRPJ/CSLL pelo método PRL.

II.2.1 – Aplicação do Método do Preço de Revenda Menos Lucro com Margem de 20% (PRL 20) no presente caso

b.25) Cita trecho do Relatório de Auditoria Fiscal e conclui:

Pelo trecho acima, resta claro que a fiscalização, a partir da análise das operações realizadas pela impugnante, concluiu que seria aplicável a margem de lucro de 60% pois a impugnante prestaria um serviço utilizando os equipamentos alugados das empresas vinculadas no exterior.

A incorreta interpretação assumida pela fiscalização, no entanto, não deve prevalecer seja qual for a perspectiva.

i) Perspectiva da prestação de serviço no Brasil

b.26) Afirma o contribuinte que, caso se assumisse que a locação de equipamentos do exterior tivesse como propósito a integração do custo na prestação de serviços da impugnante a terceiros no Brasil, o método PRL à alíquota de 20% não seria evidentemente passível de utilização, tampouco seria passível de utilização o mesmo

método à alíquota de 60%, como feito pela fiscalização, exatamente pela falta de autorização no artigo 18, II da Lei nº 9.430/96;

b.27) Nas palavras do contribuinte:

A impugnante entende que a "autorização" dada à fiscalização para utilização do método PRL à alíquota de 60% teria sido dada pela IN 243/02, cujo artigo 12 tem o seguinte caput:

*Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de **revenda dos bens, serviços ou direitos**, diminuídos: (...)*

Como se sabe, o papel de uma Instrução Normativa (ato infra-legal) é declaradamente o de regular determinado diploma legal, mas não o de alterar seu conteúdo. Foi o que ocorreu neste caso: a IN 243/02 aumentou o campo de abrangência para uso do método PRL e, assim, esse aumento - flagrantemente indevido - deve ser desconsiderado.

Sendo este o caso (e, novamente, considerando a interpretação de parte do Relatório de Auditoria Fiscal de que o equipamento teria sido importado para prestação de serviço pela impugnante), teríamos claramente que a desconsideração do método PIC, proposta pela fiscalização resultaria na ausência de qualquer outro método de apuração de um custo para as importações em tela: não haveria PRL à margem de 20%, não haveria PRL à margem de 60% e nem a impugnante nem a fiscalização teriam condições de calcular o método CPL.

ii) Perspectiva da sublocação do equipamento no Brasil

b.28) Afirma o contribuinte que o equipamento foi importado com a finalidade de sublocação e que isto foi, inconsistentemente, apontado pela fiscalização no Relatório de Auditoria Fiscal, na medida em que ora aponta um serviço, ora aponta uma sublocação;

b.29) Declara ter apresentado Nota Fiscal, Invoice e Contrato retratando as duas etapas da operação: a primeira com a locação dos equipamentos de empresa vinculada no exterior (Workstrings, LLC); e a segunda com a sublocação dos mesmos equipamentos a cliente brasileiro;

b.30) Afirma que a impugnante realiza serviços relacionados a essa locação, tais como manuseio e manutenção desses equipamentos. De acordo com o contribuinte:

(...)

Ou seja, diferente do que entendeu a fiscalização, não são os equipamentos que são utilizados nos serviços, mas sim os serviços é que são prestados de maneira acessória à entrega dos equipamentos sublocados.

Sendo assim, não resta dúvida de que a interpretação da fiscalização está completamente equivocada quanto à operação realizada pela impugnante com os

clientes brasileiros, não havendo que se falar em qualquer utilização dos bens para algum tipo de produção no Brasil ou qualquer agregação substancial de valor no Brasil a esses equipamentos pela impugnante.

De fato, os serviços são acessórios à locação, e não o contrário, como presumiu a fiscalização. Além disso, esses serviços não alteram as características dos equipamentos sublocados e são cobrados, inclusive, de maneira segregada.

Ou seja, não há que se falar em emprego desses equipamentos em qualquer produção local que altere suas características, para posterior revenda (sublocação), como parece ter concluído a fiscalização.

Nessa linha, não resta dúvida que a impugnante não utiliza os equipamentos locados na prestação de serviços, mas sim subloca tais equipamentos a clientes brasileiros, pelo que não há que se falar em produção no Brasil que justifique a aplicação do PRL60.

Ou seja, se fosse entendido pela desconsideração do PIC para aplicação do PRL (novamente apenas para argumentação), que fosse determinada a aplicação do PRL20, método esse compatível com a operação realizada pela impugnante.

b.31) Requer o contribuinte:

Sendo assim, requer-se a essa E. Turma Julgadora o cancelamento dos Autos de Infração lavrados em face da impugnante, tendo em vista a incorreta adoção do PRL60 pela fiscalização para apuração dos limites de dedutibilidade das despesas com locação de equipamentos de empresas vinculadas no exterior. Não sendo eventualmente cancelado o Auto de Infração, a impugnante requer a essa E. Turma Julgadora que aceite o uso do método PRL à margem de 20% em substituição àquele indevidamente utilizado, à margem de 60%.

Caso não sejam aceitos os argumentos até aqui sustentados, suficientes ao cancelamento das autuações, fato é que a fiscalização, para apuração dos limites de dedutibilidade, valeu-se do PRL60 com metodologia prevista na IN SRF 243/2002 em clara discordância da metodologia prevista para o PRL60 na Lei nº 9.430/96, pelo que, também por essa razão, não poderão prevalecer os autos de infração, conforme se passa a demonstrar.

II.3 - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO COM MARGEM DE 60% (PRL 60) PREVISTO NA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 243/02

b.32) Informa que a IN SRF nº 243/02, utilizada pela fiscalização para fundamentar os cálculos pelo método PRL60, acabou por extrapolar sua função meramente regulamentar;

b.33) Destaca que há um **inconciliável conflito entre os preceitos da Lei nº 9.430/96 e da IN SRF nº 243/02 relativos à apuração dos preços-parâmetro pelo método PRL60**, haja vista as disparidades das metodologias de cálculo previstas em um e outro normativo;

II.3.1 - Lei nº 9.430/96 X Instrução Normativa SRF nº 243/02: Ilegalidade da Metodologia de Cálculo do PRL 60 Prevista na Instrução Normativa SRF nº 243/02

b.34) O contribuinte alega que a IN SRF n.º 243/02, sob o pretexto de disciplinar "os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas, tendo em vista o disposto nos artigos 18 a 24 e 28 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996", acabou por criar nova metodologia de cálculo, em clara afronta ao princípio da legalidade, a qual não poderá prevalecer para fins de análise do presente caso.

b.35) Apresenta quadro exemplificativo, proposto por *Luís Eduardo Schoueri*, em que se demonstra como deve ser entendida a Lei 9.430/1996, sem que se leve em consideração qualquer regulamentação infralegal sobre a matéria; em seguida, passa a tratar da IN SRF n.º 243/02, alegando que a referida IN trouxe significativa mudança na seção referente ao cálculo pelo Método PLR, notadamente para a hipótese de bens importados seguidos de produção local;

b.36) Tece diversos comentários a respeito da aplicação da IN SRF n.º 243/02, inclusive um quadro comparativo, quadro este que elenca trechos da Lei 9.430/1996 comparados com trechos da citada IN. Conforme o contribuinte:

(...)

Ademais, o preço-parâmetro é obtido de forma diversa se forem comparadas a Lei n.º 9.430/96 e a IN SRF n.º 243/02. Enquanto no dispositivo legal o limite do preço-parâmetro é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, o referido ato administrativo pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas, do percentual da parcela dos insumos importados contidos no preço líquido de venda.

Diante disso, as diferenças entre a IN SRF n.º 243/02 e a Lei n.º 9.430/96 acabam por chegar, para o mesmo cálculo do preço de transferência segundo o PRL 60, a resultados distintos, acarretando como consequência despesas que, segundo uma sistemática são dedutíveis, mas que noutra não o são. Portanto, resta demonstrado que a IN SRF n.º 243/02 excede os mandamentos impostos pelo legislador ordinário, haja vista que gera resultados mais restritivos para o controle fiscal dos preços de transferência, podendo, como resultado disso, injustificadamente aumentar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ocorre, contudo, que no Direito Tributário brasileiro, em atenção ao princípio da estrita legalidade, as leis devem prevalecer sobre as instruções normativas em caso de conflito entre ambas. Por tal razão, é absolutamente inquestionável que a sistemática preconizada pela Lei n.º 9.430/96, alterada pela Lei n.º 9.959/00, deve prevalecer em detrimento da sistemática trazida pela IN SRF n.º 243/02;

(...)

b.37) Cita ensinamentos de Roque Antonio Carrazza e de Geral do Ataliba, no sentido de que apenas lei poderá versar sobre os critérios de cobrança do tributo;

b.38) Requer o contribuinte:

Com efeito, uma vez demonstradas as ilegalidades que maculam a IN SRF n° 243/02, requer-se a esta E. Turma Julgadora o cancelamento das exigências formuladas com base na metodologia de cálculo do PRL60 prevista em tal ato normativo.

II.3.2 - Alterações Legislativas referentes ao Método PRL - Reconhecimento da Ilegalidade da Metodologia de Cálculo Prevista na INSRFn° 243/02

b.39) Informa a impugnante que tanto o Poder Executivo quanto o Poder Legislativo acabaram por reconhecer, ainda que involuntariamente, a flagrante ilegalidade da IN SRF n° 243/02. De acordo com o contribuinte:

Com efeito, destaque-se que na segunda quinzena de dezembro de 2009, o Poder Executivo editou três medidas provisórias com a finalidade de alterar a legislação brasileira de preços de transferência, principalmente no tocante ao método PRL. Uma delas, a Medida Provisória n° 478/09, buscava dentre outros aspectos substituir o método PRL pelo denominado método PVL (Preço de Venda menos Lucro), definido como "a média aritmética ponderada dos preços de venda no País dos bens, direitos ou serviços importados".

O cálculo do método PVL proposto na Medida Provisória n° 478/09 era bastante semelhante àquele previsto na IN SRF n° 243/02 para o PRL 60, na medida em que também se propunha a desconsideração do valor agregado no País e uma proporcionalização do custo do bem importado sobre o custo total do produto vendido.

De fato, a principal diferença entre o PRL60 previsto na IN SRF n° 243/02 e o método PVL residia na margem de lucro: enquanto no primeiro previa-se o percentual de 60%, no PVL a margem seria de 35%.

Nesse passo, veja-se a redação do artigo 9° da Medida Provisória n° 478/09, no qual se propunha a alteração do artigo 18 da Lei n° 9.430/96 para a inclusão do método PVL, em substituição ao método PRL:

(...)

A semelhança entre as sistemáticas previstas para o cálculo do PVL e do PRL60, nos termos da IN SRF n° 243/02, foi reconhecida pelo Poder Executivo quando da edição da Medida Provisória n° 478/09, na medida em restou expresso, na Exposição de Motivos do referido ato normativo, que as alterações no artigo 18 da Lei n° 9.430/96 justificavam-se "se/a necessidade de se instituir, em lei, medidas que atualmente estão regulamentadas apenas em instrução normativa" (g.n.). Eis o teor da Exposição de Motivos mencionada:

(...)

Nota-se que, no trecho acima colacionado, o Poder Executivo acabou por assumir a existência de uma metodologia de cálculo para o PRL60 que não estava prevista em lei, mas apenas em instrução normativa. A inclusão de tais dispositivos em lei, portanto, atenderia à finalidade de reduzir os questionamentos em âmbito

administrativo que a matéria tem gerado, procurando "legalizar" o que indevidamente constava da IN SRF nº 243/02, sem base legal.

Embora não haja referência expressa, é evidente que as ditas "medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa" são aquelas previstas na IN SRF nº 243/02 para o cálculo do método PRL60, haja vista que o método PVL em muito a elas se assemelhava. Portanto, restou reconhecida a ausência de base legal da sistemática de cálculo preconizada pela IN SRF nº 243/02 para o método PRL, nos casos em que ocorre produção local.

A Medida Provisória nº 478/09 não foi aprovada pelo Congresso Nacional no prazo previsto na Constituição Federal, tendo sua vigência encerrada em 1º de junho de 2010.

(...)

Com o advento da Lei nº 12.715/12, que trouxe para o nível de lei ordinária a metodologia de cálculo até então prevista apenas na IN SRF nº 243/02, restou reconhecido também pelo Poder Legislativo que a sistemática de cálculo prevista na instrução normativa em tela não estava refletida na Lei nº 9.430/96.

Afinal, se a IN SRF nº 243/02 fosse mera interpretação do quanto disposto na Lei nº 9.430/96 com relação ao PRL60, não seria necessário alterar a lei para que esta passasse a prever, literalmente, a metodologia de cálculo constante da IN SRF nº 243/02, bastando a previsão das novas margens de lucro, variáveis em função do setor da economia analisado.

Assim, seja com a edição da Medida Provisória nº 478/09, seja com a aprovação da Lei nº 12.175/12, fruto da conversão da Medida Provisória nº 563/12, os Poderes Executivo e Legislativo acabaram por evidenciar ao contribuinte que a sistemática de cálculo do preço-parâmetro pelo PRL60 prevista na IN SRF nº 243/02 não possui base legal - caso possuísse, inócuas seriam as tentativas do Poder Público de legalizá-la, incluindo seu texto em lei ordinária.

(...)

Em resumo, qualquer que seja a perspectiva analisada, chega-se à inevitável conclusão de que a sistemática de cálculo trazida pela IN SRF nº 243/02 é ilegal, o que deverá ser reconhecido por esta E. Turma Julgadora, com o devido cancelamento dos autos de infração lavrados pela fiscalização em face da impugnante.

II.3.3 - Precedentes Jurisprudenciais - Reconhecimento da Ilegalidade da Metodologia de Cálculo para o PRL60 Prevista na IN SRF nº 243/02

b.40) Segundo a impugnante, a ilegalidade da metodologia de cálculo prevista na IN SRF nº 243/02 já foi reconhecida pelos órgãos julgadores, seja em decisões proferidas na esfera judicial, seja em decisões proferidas na esfera administrativa;

b.41) Passa, em seguida, a relatar decisões da 3ª Turma do E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, bem como do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sobre o tema em comento;

II.3.4 - Distorções Decorrentes do Cálculo do PRL60 previsto na Instrução Normativa SRF nº 243/02

b.42) Passa o contribuinte a tratar das distorções geradas pela metodologia de cálculo prevista na IN SRF nº 243/02 para o Método PRL em relação aos objetivos pretendidos pelo legislador quando da edição da Lei 9.430/1996;

b.43) Tece alguns comentários a respeito da metodologia de cálculo ora tratada, inclusive com a apresentação de exemplos numéricos;

b.44) A impugnante termina o presente tópico nos seguintes termos:

Assim, ante todo o exposto, além da ilegalidade do texto da IN SRF nº 243/02 no que tange ao cálculo do PRL60, as distorções decorrentes de sua aplicação também são evidentes, impondo-se a esta E. Turma Julgadora o seu afastamento, com o consequente cancelamento dos autos de infração lavrados.

II.4 – Da Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a Multa

b.45) O contribuinte alega que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta falta de previsão legal;

b.46) Apresenta o artigo 13 da Lei 9.065/1995, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remetendo ao artigo 84 da Lei 8.981/1995 que, por sua vez, de acordo com o contribuinte, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos;

b.47) Passa a versar sobre os conceitos de tributo e multa, citando, inclusive, o artigo 133 do Código Tributário Nacional. De acordo com a impugnante:

Assim, demonstrado que (i) multa não é tributo; e (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à taxa SELIC incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal, o que não pode ser admitido por essa E. Turma Julgadora.

b.48) Discorre sobre o Princípio da Legalidade e a respeito da subordinação da Administração Pública a tal Princípio;

b.49) Menciona decisões do antigo Conselho de Contribuintes sobre o tema em comento;

b.50) Termina o presente tópico nos seguintes termos:

Ante o exposto, caso não sejam acolhidos os demais argumentos aduzidos na presente Impugnação, o que se admite apenas a título argumentativo, a impugnante aguarda que essa E. Turma Julgadora determine expressamente o cancelamento dos

juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício lançada no auto de infração originário do presente processo administrativo.

b.51) A impugnante termina sua Impugnação requerendo:

*Pelo exposto, a impugnante requer a esta E. Turma de Julgamento o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, com a conseqüente desconstituição dos créditos tributários exigidos e o **cancelamento integral dos autos de infração originários do presente processo administrativo.***

Relatório da empresa EY

Em 08 de janeiro de 2015, a impugnante requereu a juntada ao presente Processo do documento denominado “**Relatório de Preços de Transferência – Anos-Calendarário 2009 e 2010**”. Cabe ressaltar que a empresa EY, elaboradora do citado Relatório, identifica a impugnante ao longo deste como “Superior” ou “Sociedade”;

b.52) Segundo a impugnante, o Relatório gerado pela empresa EY se propõe a demonstrar o cálculo dos preços parâmetro dos contratos de locação firmados pela própria impugnante com parte relacionada nos períodos autuados, utilizando, para tanto, o Método do Preço de Revenda menos Lucro – Margem de Lucro de 20% (“PRL20”), nos termos da legislação aplicável;

b.53) Afirma que tal relatório reforça, ainda, a impossibilidade de utilização do Método do Preço de Revenda menos Lucro – Margem de Lucro de 60% (“PRL60”) para determinação dos referidos preços parâmetro, tal como pretendeu a fiscalização;

b.54) Mais uma vez, a impugnante requer a nulidade dos Autos de Infração pela indevida desconsideração, pela fiscalização, do Método dos Preços Independentes Comparados (“PIC”) e substituição por método aplicável ao caso em tela (PRL60), nos seguintes termos:

Não obstante, apesar de o Relatório fazer referência apenas à aplicação do método PRL20 para determinação do preço parâmetro dos contratos de locação celebrados pela impugnante, reiteramos, por meio desta, os argumentos apresentados na Impugnação, item II.1, relacionados à nulidade do Auto de Infração pela indevida desconsideração, pela fiscalização, do método dos Preços Independentes Comparados (“PIC”) e substituição por método inaplicável ao caso em tela (PRL60).

Síntese do Relatório gerado pela empresa EY:

b.55) O relatório em comento traz um resumo das considerações da fiscalização quando das autuações realizadas;

b.56) Passa, então, a tratar de transações da impugnante com empresas relacionadas, apresentando breve histórico, assim como descrevendo a natureza das operações realizadas pela impugnante com tais partes relacionadas;

b.57) Tece diversos comentários a respeito das importações efetuadas pela impugnante, analisando que métodos poderiam ser considerados para a determinação do preço parâmetro. Avalia a possibilidade de aplicação dos seguintes métodos: Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL); Método dos Preços Independentes Comparados (PIC); e Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL);

b.58) Tendo realizado a avaliação descrita no item “b.57)”, seleciona o Método PRL20 para determinação dos preços parâmetro, afirmando estar, assim, em linha com o que determinam as regras brasileiras de preços de transferência;

b.59) Passa a apresentar a aplicação numérica do Método PRL20 ao caso concreto, que é o objeto do litígio do presente Processo;

b.60) Apresenta um possível ajuste fiscal a ser realizado em consequência da aplicação do Método PRL20 ao caso em comento;

b.61) Declara a empresa EY que:

4.3. Universo não analisado

Para parte dos equipamentos locados nos anos-calendário 2009 e 2010, a Superior não conseguiu em seus controles internos identificar o preço da sublocação ou da simples revenda de equipamentos a terceiros no mercado interno.

Conforme mencionado anteriormente, a empresa não possui informações para a aplicação dos métodos PIC e CPL. Dessa forma, os custos com o aluguel ou aquisição desses equipamentos de empresas vinculadas não foram comprovadas por nenhum dos métodos previstos na legislação aplicável por não haver documentação suficiente. Os montantes e percentuais envolvidos são demonstrados a seguir:

Universo não analisado (Valores em R\$)					
Período	Locação de Bens	Importação de Bens	Total	Itens sem cálculo	%
2009	2.664.277,59	-	2.664.277,59	1.155.024,87	43%
2010	22.976.354,72	891.580,82	23.867.935,54	3.693.776,23	15%
Total	25.640.632,30	891.580,82	26.532.213,12	4.848.801,10	18%

Veze que a adequação às normas de preços de transferência deve ser comprovada, no ano da importação, para a totalidade de itens importados de vinculadas, a Sociedade deve optar por um dos métodos previstos na legislação vigente na formação da documentação para fins de preços de transferência, conforme os critérios definidos na legislação aplicável.

Em que pese ter alugado bens de duas partes relacionadas no período sob análise, Workstrings, LLC e Stabil Drill, LLC, a Sociedade optou por concentrar seus esforços no cálculo de preços de transferência para os valores pagos à Workstrings, LLC, por entender não ser material o dispêndio com os aluguéis devidos à Stabil Drill, LLC.

b.62) Afirma não ter sido possível conciliar as bases de dados de importações de partes relacionadas dos anos de 2009 e 2010 com os registros contábeis da Sociedade, haja vista não ter sido fornecida documentação para teste destas bases e dos valores contabilizados no período sob análise. Recomenda que a Sociedade busque esta documentação e realize a conciliação de sua base de importações com os valores reconhecidos contabilmente;

b.63) Apresenta diversas conclusões a respeito das análises efetuadas, a saber:

Como resultado de nossas análises concluímos que:

I. Os nossos trabalhos foram realizados segundo o melhor entendimento da aplicação dos dispositivos legais que tratam das regras de Preços de Transferência vigentes para o período objeto deste trabalho, notadamente os artigos 18 a 24 e 28 da Lei nº 9.430/96 e normatizados pela IN SRF 243/02, também vigente à época.

II. As informações, dados e documentos fornecidos pelos profissionais da Sociedade foram decisivos para determinação do resultado final de nossos trabalhos.

Não nos foi possível conciliar as bases de dados de importações de partes relacionadas dos anos de 2009 e 2010 com os registros contábeis da Sociedade, haja vista não ter sido fornecida documentação para teste destas bases e dos respectivos valores contabilizados no período sob análise.

III. As considerações indicadas neste documento são necessárias para o atendimento dos dispositivos legais e normativos aplicáveis à matéria.

IV. Em relação às importações, foi aplicado o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) com margem de 20%, uma vez que a Superior realizou apenas a locação/aquisição e sublocação/revenda dos equipamentos, sem que fosse agregado qualquer valor ao equipamento no Brasil e sem que estes fossem empregados na prestação de serviços pela Sociedade.

Quanto à comparação entre os preços praticados e parâmetros apurados com base no método PRL-20%, foi apurado ajuste fiscal total de R\$857.762,99, passível de adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo R\$45.456,46 no ano calendário de 2009 e R\$812.306,53 no ano calendário de 2010.

V. A aplicação indevida do método PRL-60% pelas autoridades fiscais ao invés do PRL-20% ocasionou uma distorção significativa no ajuste de preços de transferência às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos de 2009 e 2010, conforme demonstrado abaixo:

Ano calendário 2009			
Descrição	Valores em R\$		
	Conforme Auto de Infração	Superior Energy	Diferença
Prejuízo Fiscal/Base Negativa	(10.138.116,75)	(10.138.116,75) (a)	-
Ajuste de Preços de Transferência	9.123.214,93	45.456,46 (b)	(9.077.758,47)
Prejuízo Fiscal/Base Negativa após ajuste	(1.014.901,82)	(10.092.660,29)	(9.077.758,47)
IRPJ devido	-	-	-
CSLL devida	-	-	-
IRPJ e CSLL devidos	-	-	-

Ano calendário 2010			
Descrição	Valores em R\$		
	Conforme Auto de Infração	Superior Energy	Diferença
Prejuízo Fiscal/Base Negativa	(11.401.317,87)	(8.209.801,99) (a)	(3.191.515,88)
Ajuste de Preços de Transferência	19.649.703,71	812.306,53 (b)	18.837.397,18
Prejuízo Fiscal/Base Negativa após ajuste	8.248.385,84	(7.397.495,46)	15.645.881,30
IRPJ devido	2.038.096,46	-	2.038.096,46
CSLL devida	742.354,73	-	742.354,73
IRPJ e CSLL devidos	2.780.451,19	-	2.780.451,19

Notas:

(a) Conforme informado na DIPJ 2011 (ano calendário 2010) e na DIPJ 2010 (ano calendário 2009), respectivamente, enviadas à Receita Federal pela Superior Energy. Não revisamos às bases de cálculo de IRPJ e CSLL refletidas nestas declarações.

(b) Conforme cálculo de preços de transferência objeto do presente trabalho.

VI. Permaneceram sem análise sob a ótica das regras de preço de transferência os valores de R\$1.155.024,87, relativo à locação de bens em 2009, R\$3.674.023,23, relativo à locação de bens em 2010 e R\$19.753,00, relativo à aquisição de bens em 2010, totalizando R\$4.848.801,10, referentes à locação e

aquisição de equipamentos para os quais não há informações suficientes para a aplicação de um dos métodos previstos na legislação.

VII. Os cálculos analíticos foram apresentados e entregues em forma eletrônica à administração da Sociedade.

b.64) Termina o referido Relatório nos seguintes termos:

Adicionalmente, não podemos descartar a possibilidade de outros entendimentos por parte das autoridades fiscais, em virtude da complexidade e diversidade de interpretações referentes às disposições legais aplicáveis à matéria.

Portanto, recomendamos que a Sociedade mantenha a guarda de toda a documentação suporte e controles utilizados para a realização dos cálculos para atendimento a possíveis processos de fiscalização.

Permanecemos à disposição para quaisquer esclarecimentos adicionais que se façam necessários.

b.65) Encerra o referido Relatório tecendo algumas considerações adicionais a respeito dos serviços tributários prestados para a impugnante.

Analisando a impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância julgou-a improcedente.

O contribuinte foi intimado da decisão em 07 de junho de 2016 (fls. 2721-2723), apresentando recurso voluntário de fls. 2725-2790 em 05 de julho de 2016 (fl. 2724). Em resumo, reafirma os termos de sua impugnação. Para resumir seus principais fundamentos, transcrevo parcialmente os seus pedidos:

- a Recorrente aluga bens do exterior e os subloca diretamente a seus clientes, de forma independente dos serviços que pode ou não prestar paralelamente à locação, conforme teria sido demonstrado nos contratos assinados – razão pela qual o método PIC seria o método correto e plenamente aceitável à operação;

- o PRL não seria um método passível de aplicação ao caso em análise: na forma da Lei nº 9.430/96, ele se aplicaria apenas à venda ou revenda (no mercado interno) de bens e de direitos, e nunca à venda ou “revenda” de serviço – a possibilidade de aplicação a serviços teria sido indevidamente incluída pela IN SRF nº 243/02, supostamente sem qualquer autorização legal;

- ainda que se desconsiderasse o método PIC (apenas para fim de argumentação) ao caso em análise, o método aplicável em substituição poderia ser, no máximo, o PRL20, em vista do fato de a Recorrente “revender” (sublocar) a clientes o direito (aluguel) que “importa” do exterior – razão pela qual os cálculos apresentados pela Recorrente deveriam ser os únicos aceitáveis;

- caso (ainda para fim de argumentação) se considerasse que o PRL60 fosse aplicável ao caso, o cálculo minimamente adequado deveria tomar por base o conceito descrito pelo art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, e não aquele descrito pelo artigo 12 da IN SRF nº 243/02 (ilegalidade).

Processo nº 19396.720052/2013-51
Acórdão n.º **1301-003.463**

S1-C3T1
Fl. 2.871

Por fim, questiona ainda o contribuinte a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, uma vez que não haveria base legal para tanto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

Em relação ao recurso voluntário, além de tempestivo, foram preenchidos os demais pressupostos para sua admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

2 MÉRITO

Inicialmente, convém ressaltar que, tratando-se de exigências de IRPJ e CSLL com base nos mesmos dispositivos legais, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se integralmente à exigência de CSLL.

2.1 DA OPÇÃO PELO MÉTODO PIC E A SUA DESCLASSIFICAÇÃO

A Recorrente firmou contratos de locação de equipamentos com fornecedores estrangeiros sediados nos Estados Unidos da América, fornecedores esses considerados pessoas jurídicas vinculadas, nos termos da legislação vigente.

Ato contínuo, a Recorrente firma outros contratos com pessoas jurídicas não vinculadas e sediadas no Brasil. Aduz que os contratos firmados referem-se: (i) à sublocação de tais equipamentos às empresas brasileiras; e/ou (ii) à prestação de serviços técnicos especializados, realizados pela própria Recorrente, relacionado ao manuseio de alguns dos equipamentos sublocados.

Em razão dos contratos de locação firmados com pessoas vinculadas sediadas no exterior, a Recorrente utilizou, na determinação do preço de transferência, o método PIC.

Em relação ao método utilizado, assim consta no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 2437-2453):

“Considerando os dispositivos legais acima descritos, e após exame do cálculo utilizado pela fiscalizada, concluímos que, no presente caso, a utilização do Método dos Preços Independentes Comparados – PIC é inadequado para o cálculo do Preço Parâmetro, pelos motivos a seguir expostos:

- a) Este método é aplicável somente para as atividades de importação de bens para posterior revenda, que não é o caso;*
- b) As importações efetuadas pela empresa referem-se a equipamentos que ingressaram no País sob Regime Especial de Admissão Temporária, com suspensão tributária;*
- c) Quantidade expressiva desses equipamentos importados (Admissão Temporária) referem-se a tubos de perfuração necessários para a execução dos serviços prestados pela empresa no Brasil;*

d) *Inadequadamente, a empresa compara os valores médios dos equipamentos importados (Admissão Temporária) com os valores médios, por ela, faturados na locação destes equipamentos;*

e) *Por fim, mesmo que se tratasse de uma importação (p/consumo) de bens para posterior revenda, a comparação cabível seria: comparar os valores médios destas importações, com os valores médios dos bens idênticos ou similares vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes.”*

A Recorrente, por sua vez, rebate cada um dos argumentos, concluindo que somente poderia ser aplicável o método PIC.

Pois bem, passo a análise dos pontos controvertidos.

1996: À época dos fatos geradores, assim dispunha o art. 18 da Lei nº 9.430, de

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) 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.

§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

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

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

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

§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

§ 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.

§ 7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo.

§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.

O primeiro argumento da autoridade fiscal autuante para não acatar a utilização do método PIC foi que esse método seria aplicável somente para as atividades de importação de bens para posterior revenda. Ora, se tal argumento fosse válido, não seria aplicável também o método PRL, pois os atos legais que tratam sobre o tema também determinam que sua utilização se dará em operações de revenda.

O segundo fundamento da Fiscalização para não acatar a utilização do método PIC foi o fato de que as importações efetuadas pela Recorrente referiam-se a equipamentos que ingressaram no país sob Regime Especial de Admissão Temporária, com suspensão tributária. Em relação a esse argumento, não vejo qualquer relevância ao caso

concreto. Tratando-se de equipamentos locados, como então deveria se dar a entrada de tais equipamentos, se o próprio Código Civil, ao tratar de locações, deixa claro que o objeto do negócio é a cessão para uso e gozo de coisa não fungível (art. 565) e que o locatário é obrigado, ao final da locação, a restituir a coisa locada (art. 569, IV)?

O próximo argumento utilizado na autuação que impediria o método PIC é que quantidade expressiva desses equipamentos importados (Admissão Temporária) diriam respeito a tubos de perfuração necessários para a execução dos serviços prestados pela empresa no Brasil. Novamente entendo não assistir razão à Fiscalização. Como bem demonstrado pela Recorrente, os contratos anexados pela própria autoridade fiscal durante o procedimento evidenciam que a sublocação de bens era totalmente independente da prestação de serviços. Os exemplos utilizados no recurso voluntário são didáticos. Veja-se:

(i) CONTRATO COM A PETROBRÁS: O contrato que foi bastante explorado pelo acórdão recorrido e que foi firmado com a Petrobrás (acostado às fls. 137/145 dos autos), de fato, contém duas obrigações, quais sejam, a de prestar serviços técnicos e a locação de equipamentos:

CLÁUSULA SEXTA - PREÇOS E VALOR

6.1 - O presente Contrato tem por valor a quantia de R\$ 61.276.142,58 (sessenta e um milhões, duzentos e setenta e seis mil, cento e quarenta e dois reais e cinquenta e oito centavos), assim distribuídos:

6.1.1 – R\$ 2.776.785,30 (dois milhões, setecentos e setenta e seis mil, setecentos e oitenta e cinco reais e trinta centavos) correspondentes aos serviços objeto do presente Contrato;

6.1.2 – R\$ 58.499.357,28 (cinquenta e oito milhões, quatrocentos e noventa e nove mil, trezentos e cinquenta e sete reais e vinte e oito centavos) correspondentes a locação de equipamentos.

6.1.3 -O valor acima é meramente estimativo não implicando na obrigatoriedade da **PETROBRAS** solicitar serviços até o referido valor.

A evidência de que há sublocação dos equipamentos independente da prestação de serviços está na cláusula 6.1.3 (acima transcrita), a qual determina que a Petrobrás não necessariamente solicitará todos os serviços previstos no contrato.

[...]

(ii) CONTRATO COM A REPSOL DO BRASIL: Esse contrato também foi anexado aos autos durante a fiscalização (fls. 163/189 dos autos), mas convenientemente foi ignorado no acórdão recorrido.

Nele está previsto apenas o aluguel dos equipamentos, já que os custos com a instalação e desinstalação foram atribuídos contratualmente à locatária:

1. **Locação.** Sujeita aos termos e condições aqui estipulados, e mediante eventual solicitação da Locatária, a Locadora, pelo presente instrumento, concorda em alugar para a Locatária os bens móveis descritos como os "Equipamentos" nos respectivos Anexos de Locação de Equipamentos eventualmente firmados entre a Locatária e a Locadora nos termos do presente instrumento e mediante acordo entre elas (o "Anexo"). Condicionados à celebração, cada Anexo e suas respectivas disposições farão parte do presente Contrato. -----

A ausência de prestação de serviços de instalação e manutenção pode ser atestada pelas notas fiscais que acompanharam o contrato em questão, as quais descrevem apenas a cobrança do aluguel dos equipamentos (fls. 190/200 dos autos):

[...]

Como se pode perceber do que foi exposto (e esse fato foi confirmado no acórdão recorrido), existem contratos em que há prestações independentes tais como a locação de equipamentos e a prestação de serviços técnicos (como o da Petrobrás) e outros que preveem apenas a locação de equipamentos (Repsol do Brasil).

Esse fato não deixa dúvida de que as prestações são totalmente desvinculadas, sendo improcedente a alegação da fiscalização e da DRJ de que os bens são importados com a finalidade única de viabilizar a prestação de serviços por parte da Recorrente.

Conforme se observa, a prestação de serviços realizada pela Recorrente é atividade acessória e independente da sublocação de equipamentos realizada, não se sustentando os argumentos aduzidos pela autoridade fiscal autuante e corroborados pela decisão de primeira instância.

Por fim, há dois últimos argumentos para fundamentar, no entender da autoridade administrativa autuante, que o método PIC seria inaplicável ao caso: a Recorrente, inadequadamente, teria comparado os valores médios dos equipamentos importados (Admissão Temporária) com os valores médios, por ela, faturados na locação destes equipamentos, e, ainda que se tratasse de uma importação (para consumo) de bens para posterior revenda, a comparação cabível seria entre os valores médios destas importações, com os valores médios dos bens idênticos ou similares vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes.

Sobre esses temas, peço vênia para novamente destacar a redação do dispositivo legal que fixa seus limites, bem como apresentar aspectos abordados da norma complementar que operacionalizam a utilização do método PIC:

- Lei nº 9.430, de 1996:

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;

[...]

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

- Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002:

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

Parágrafo único. Por esse método, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma empresa vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

I - vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;

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

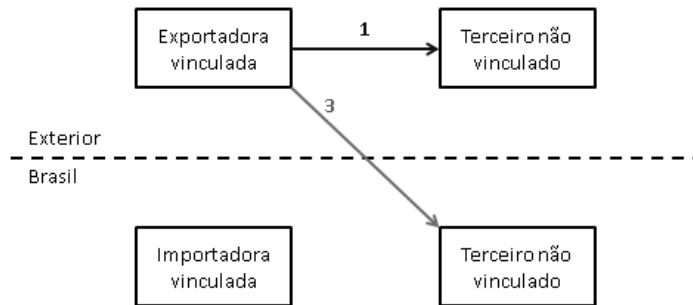
III - em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes.

Para a Recorrente, o critério utilizado pela autoridade lançadora e adotado também pela decisão de primeira instância estariam equivocados, pois a IN SRF 243/2002 teria fixado limites não previstos em lei para as operações que serviriam para fins de fixação do preço parâmetro. Em realidade, aduz que a IN SRF 243/2002 teria adotado restrições não previstas em lei e a autoridade lançadora limitado os critérios até mesmo já fixados nessa instrução normativa. Destaco os argumentos da Recorrente, inclusive a reprodução dos “gráficos” por ela elaborados em razão da facilidade de visualização das hipóteses em questão:

De fato, [...] a Fiscalização entendeu que no cálculo do preço parâmetro pelo método PIC somente podem ser incluídas – em

suas palavras – “vendas de bens idênticos ou similares” praticadas pela mesma empresa exportadora a empresas não vinculadas, residentes ou não (itens 1 e 3).

Graficamente pode-se expressar assim o entendimento da Fiscalização (“Gráfico Fiscalização”) e da DRJ:

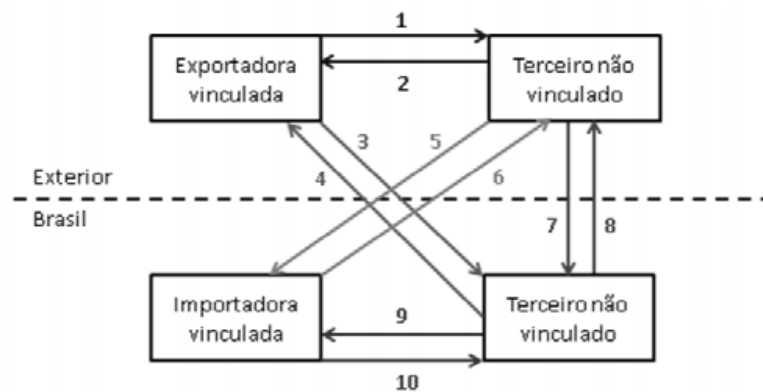


Essa restrição, no entanto, não encontra fundamento na legislação.

De fato, e como já explicado, de acordo com o artigo 18, I e parágrafo 2º da Lei nº 9.430/1996, pelo método PIC o preço parâmetro pode ser estabelecido a partir de qualquer operação com bens, serviços e direitos praticadas entre pessoas jurídicas não vinculadas. Não há ali qualquer restrição ou ordem de preferência.

Ou seja, seria possível calcular a medida aritmética dos preços nas locações realizadas (i) pela empresa exportadora vinculada com outras empresas não vinculadas (residentes ou não) ou vice-versa (como entende a Fiscalização), mas também aquelas realizadas (ii) pela Recorrente com empresas não vinculadas (residentes ou não residentes), ou vice-versa, e (iii) entre empresas não vinculadas residentes ou não.

Graficamente, tem-se o seguinte segundo o artigo 18, inciso I e parágrafo 2º da Lei nº 9.430/1996 (“Gráfico Lei”):



Legenda:

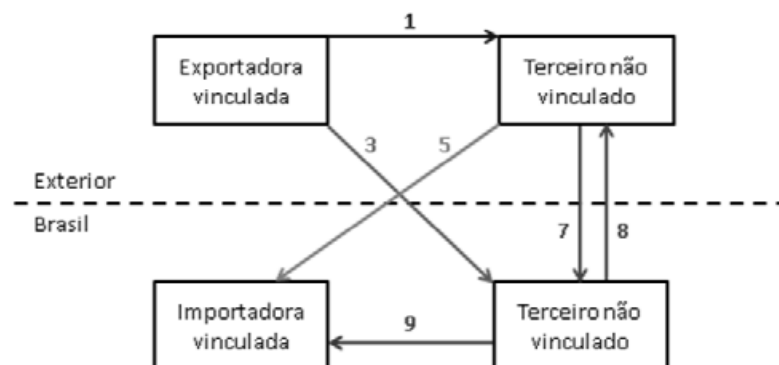
Operações 5, 6, 9 e 10 – realizadas pela Recorrente com

empresas não vinculadas residentes ou não residentes, bem como de empresas não vinculadas para a Recorrente (comparação interna) Operações 1, 2, 3 e 4 – realizadas por empresas exportadoras vinculadas com outras empresas não vinculadas (residentes ou não), bem como de empresas não vinculadas para a empresa exportadora vinculada Operações 7 e 8 – realizadas entre empresas não vinculadas (residentes ou não) Comparando-se o Gráfico Fiscalização/DRJ e o Gráfico Lei, pode-se concluir que a Fiscalização e o julgador afastaram a aplicação de parte da comparação interna (itens 2, 4, 5, 6, 9 e 10) e excluíram inteiramente qualquer possibilidade de comparação externa (item 7 e 8). Ou seja, não resta dúvida que a Fiscalização unilateralmente impôs restrições ao método PIC sem qualquer fundamentação legal para tanto.

Nem se alegue, ainda, como foi feito pela DRJ (p. 46 do acórdão recorrido), que referida restrição encontraria fundamento na IN SRF nº 243/2002, citada pela Fiscalização no Relatório de Auditoria Fiscal. Vejamos o que menciona o artigo 8º da IN SRF 243/2002:

[transcrição da IN]

Graficamente, tem-se o seguinte nos incisos acima citados (“Gráfico IN”):



Comparando-se o Gráfico Fiscalização com o Gráfico IN, não resta dúvida de que (a) a IN SRF 213/2002 indevidamente restringiu a regra do artigo 18, inciso I e parágrafo 2º da Lei nº 9.430/1996 – esta não deu àquela permissão ou dever para tanto. Ainda que essa restrição fosse devida (o que se admite apenas para fim de argumentação), a regra da IN SRF 213/2002 não trouxe a restrição imposta pela Fiscalização para lavratura da presente autuação. Ou seja, a falta neste caso é dupla.

De fato, o artigo 8º da IN SRF nº 213/2002 permite a verificação da média aritmética ponderada em operações não só realizadas pela mesma empresa exportadora, mas também em relação a importações realizadas pela mesma importadora, bem como em operações realizadas entre terceiros não vinculados. Não há, novamente, qualquer hierarquia ou exclusão entre tais verificações: a regra apenas impõe [sic] que o PIC seja calculado com base em operações entre partes não vinculadas.

Em outras palavras a IN SRF nº 213/2002 permite comparações internas e externas, diferentemente do que concluiu a Fiscalização, que entendeu pela possibilidade – apenas parcial – de comparação interna (operações realizadas pela mesma empresa exportadora).

Nessa linha, não resta dúvida de que a restrição imposta pela Fiscalização não encontra fundamento, seja na Lei nº 9.430/1996, seja na IN SRF nº 213/2002 e, portanto, não merece ser mantida por esse E. CARF. Não apenas os argumentos utilizados pela Fiscalização e pela DRJ para descaracterizar a opção pelo método PIC não se sustentam, como também os fatos acima mostram que a opção (por aquele método), feita pela Recorrente, era possível e acertada.

Conforme se observa, de fato, a conclusão geral da Fiscalização de que o preço parâmetro deveria se basear em operações realizadas, com bens idênticos ou similares, vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes, não encontra suporte sequer na IN SRF 243/02 que taxativamente admite a comparação com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, não só vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, mas também com aqueles adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, e também em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes.

Por outro lado, entendo que as proposições elencadas pela IN SRF 243/02 para fins de definição do preço parâmetro no método PIC abarcam todas as hipóteses coerentes com o sistema em que se insere o controle de preços de transferência, podendo-se afirmar que se trata de uma interpretação teleológica da norma não permitir que o preço parâmetro pudesse ser extraído das operações de “revenda” da própria importadora, ainda que para terceiros não vinculados.

Isso porque esse critério adotado pelo contribuinte implicaria possibilitar que o preço parâmetro fosse, sempre, igual ao preço de revenda (no caso, sublocação), permitindo que a empresa brasileira fosse mera intermediária da empresa vinculada sediada no exterior de modo que o lucro efetivo da operação fosse inteiramente mantido na empresa estrangeira.

Sobre o tema, Schoueri¹ assim se manifestou:

6.2.2.1 Em relação às comparações internas, pode passar despercebida uma sutil restrição feita pela Instrução Normativa ao texto legal: não está prevista a possibilidade de utilização, no cálculo do PIC, das operações de aquisição do mesmo produto pela exportadora ou de venda pela importadora. Essa restrição não possui base no texto da Lei nº 9.430, de 1996, que alcança, pelo método PIC, qualquer operação com bens, serviços ou direitos idênticos ou similares, desde que praticadas entre compradores e vendedores não vinculados. Uma vez sem suporte legal expresso, essa restrição somente poderia ser aceita se decorresse de mera interpretação legal.

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética. 2013, p. 181.

Veja-se que, embora o doutrinador conclua não haver a restrição legal expressa impossibilitando utilizar como preço parâmetro o próprio valor de revenda da importadora, admite que essa restrição poderia ser aceita se extraída da interpretação da norma. E assim arremata²:

6.2.2.2 Um possível argumento nesse sentido seria dizer que aceitar operação de venda da empresa importadora como limite de preço de importação permitiria à revendedora trabalhar com lucro zero no país, o que seria contrário ao objetivo da legislação de preços de transferência. De fato, ainda que atualmente a legislação de preços de transferência não mais se confunda com a distribuição de lucros entre as unidades de uma empresa multinacional, utilizar o método PIC de forma a permitir que o preço de compra de um produto seja idêntico ao seu preço de venda não parece atingir o objetivo de tratar a transação de compra como praticado [sic] entre empresas independentes.[gifos nossos]

Nesse contexto, em que pese o equívoco de interpretação em abstrato da autoridade fiscal autuante, no caso concreto, o raciocínio está em harmonia com o parágrafo único do art. 8º da IN SRF 243/2002 que não permite que o preço parâmetro seja aferido a partir do preço praticado pela própria importadora na revenda dos bens, serviços ou direitos, ainda que essa última operação fosse realizada com pessoas jurídicas não vinculadas.

Com efeito, embora fosse possível à Recorrente optar pelo método PIC, a utilização de seu próprio preço de revenda para fixar o preço parâmetro inviabilizou a manutenção de seus cálculos, mostrando-se correta a desclassificação levada a efeito pela autoridade fiscal autuante.

2.2 DA APLICAÇÃO DO MÉTODO PRL

Segundo a Recorrente, o método PRL seria inaplicável ao caso concreto.

A esse respeito, argumenta que a redação original do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, previa somente a hipótese de adoção do método PRL em casos de revenda de bens e direitos, enquanto o art. 12 da IN SRF nº 243/02 inovou ao incluir também os serviços como suscetíveis aos ajustes de preço de transferência por esse método.

De fato, o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não incluiu entre as hipóteses de aplicação do método PRL os serviços, mas sim tão somente a revenda de bens e direitos. Veja-se:

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:

[...]

² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética. 2013, p. 181.

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

[...]

Por seu turno, a IN SRF nº 243/02 de fato incluiu os serviços entre as hipóteses de aplicação do método PRL sem qualquer respaldo legal, nos termos do *caput* de seu art. 12 a seguir reproduzido³:

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos: [grifos nossos]

[...]

Contudo, no caso concreto, embora a Recorrente tenha dado significativa ênfase à ilegalidade da IN SRF nº 243/02 por incluir os serviços como sujeitos à aplicação do método PRL, tal argumento é inaplicável à presente lide.

Isso porque a própria Recorrente alega que os serviços por ela prestados não possuem correlação direta com os equipamentos importados e posteriormente sublocados.

De fato, a locação não pode ser considerada como prestação de serviço. A esse respeito, o próprio Supremo Tribunal Federal já definiu, por meio de súmula vinculante, que a locação de bens móveis não está sujeita à incidência de Imposto Sobre Serviços (ISS):

Súmula Vinculante 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Em um dos precedentes representativos da controvérsia que deu ensejo à edição desse enunciado vinculante resta evidente que não se confunde a prestação de serviços (obrigação de fazer), com a locação de bens móveis:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL. DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER). IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN/1966, ART. 110). INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA

³ De fato, somente com a edição da Lei nº 12.715, de 2012, é que os serviços foram incluídos no rol de atividades sujeitas à aplicação do método PRL. Veja-se a nova redação do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996: Art. 18. [...]

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou *serviços* importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir: [...]

DE SERVIÇOS ANEXA AO DL 406/1968. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO IMPROVIDO. Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.[RE 446.003 AgR, rel. min. Celso de Mello, 2ª T, j. 30-5-2006, DJ de 4-8-2006.][grifos nossos]

Do voto condutor do aresto, de lavra do Eminentíssimo Ministro Celso de Mello, extrai-se que a locação de bens móveis configura obrigação de dar, mediante cessão:

Esse entendimento - que identifica, na figura contratual da locação de bens móveis, a presença de uma típica obrigação de dar, fundada na cessão de coisa não fungível - encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (SILVIO RODRIGUES, "Direito Civil", vol. 3/219-221, itens ns. 96/98, 28ª ed., 2002, Saraiva; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, "Instituições de Direito Civil", vol. III/178-185, item n. 238, 10ª ed., 2002, Forense; SÍLVIO DE SALVO VENOSA, "Direito Civil", vol. 3/150, item n. 7.2, 5ª ed., 2005, Atlas; ORLANDO GOMES, "Contratos", p. 328, 330/332 e 335, itens ns. 209/210 e 214, 7ª ed., 1979, Forense, v.g.).

Nesse mesmo sentido já se esclareceu no presente voto que, nos termos do art. 565 do Código Civil, a locação de coisas é o contrato pelo qual uma das partes (locador) se obriga a ceder à outra (locatário), por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Dessa definição, extraem-se os elementos essenciais do contrato de locação de coisas: transferência de posse, uso e gozo do bem locado ao locatário.

Ou seja, com a cessão ao locatário, da posse do objeto locado, lhe é permitido usar e gozar, temporariamente, do bem locado, nos exatos termos dos contratos apresentados pela Recorrente e já referenciado alhures.

Portanto, não há que se falar em impossibilidade de utilização do método PRL no caso, pois se trata de cessão de direito de posse, uso e fruição de bens.

2.3 DA UTILIZAÇÃO DO MÉTODO PRL20 E NÃO O PRL60

A respeito do método utilizado no lançamento, assim consta no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 2437-2453):

A Cláusula Primeira dos Contratos de Locação de Equipamentos assinados com as empresas Workstrings, LLC e Stabil Drill, LLC, empresas vinculadas sediadas no exterior, estabelece a seguinte condição:

“O objeto deste contrato é a locação pela Locadora do equipamento especificado no anexo 1 ao presente (“Equipamento”) a fim de que a Locatária possa realizar a locação do equipamento no Brasil.”

Os custos acima destacados, necessários à execução dos serviços prestados pela Superior Energy, referem-se às importações de equipamentos, sob o Regime Especial de Admissão Temporária, realizadas nos anos de 2009 e 2010. Figuram como fornecedores estrangeiros, as empresas vinculadas Workstrings, LLC e Stabil Drill, LLC, sediadas no exterior;

Vale ressaltar que esses equipamentos foram alugados para serem aplicados na prestação de serviço, em cumprimento aos contratos assinados no Brasil, anteriormente citados; [...] Considerando os fatos anteriormente descritos, esta fiscalização concluiu que os bens importados das empresas vinculadas residentes/domiciliadas no exterior e apropriados ao custo, foram aplicados e necessários à execução dos serviços prestados da Superior Energy. Portanto, não há dúvida quanto a utilização da Margem de Lucro de 60%. [fls. 2449-2450]

Pois bem, conforme já me manifestei no item precedente deste voto, o caso tratado nos autos não se refere a prestação de serviços, pois, se assim fosse, sequer seria possível a aplicação do método PRL por ausência de previsão legal, à época dos fatos geradores a que se refere a presente exigência, da utilização desse método na prestação de serviços.

Pede-se vênia para novamente reproduzir-se os dispositivos do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, que tratam do método PRL:

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:

[...]

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

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

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores 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.

Pois bem, considerando-se que a sublocação nada mais é do que a cessão do direito de posse, uso e fruição dos bens envolvidos na transação, e como no caso concreto não houve qualquer agregação de valor aos bens importados, não há que se falar na aplicação do PRL60, restando evidente que a exigência deveria ter sido realizado com base no método PRL20.

Embora o PRL seja tão somente um método, há diversas metodologias ali aplicáveis de acordo com a valoração jurídica dos fatos.

No caso concreto, entendo que a metodologia aplicada pela autoridade fiscal foi equivocada.

A pergunta que fica é se este colegiado poderia alterar o critério jurídico adotado no lançamento, adaptando à exigência ao cálculo com base no método PRL20.

A esse respeito, assim dispõe o §3º do art. 18 do Decreto nº 70235, de 1972:

Art. 18. [...]

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

Conforme se observa, se houver agravamento da exigência inicial, ou ainda **inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência**, deverá ser lavrado auto de infração complementar, ou seja, a autoridade que detém competência para alteração da fundamentação legal da exigência é aquela descrita no art. 142 do CTN, qual seja, a autoridade administrativa (Auditor Fiscal da Receita Federal), não podendo os órgãos julgadores fazerem o papel de autoridade lançadora.

Marcos Vinícius Neder assim se manifestou sobre o tema:

O segundo limite [para alteração do lançamento] refere-se à substância da alteração, pois impede a mudança do critério jurídico adotado pela autoridade administrativa na feitura do lançamento. O legislador protege o contribuinte das variações opinativas dos órgãos fazendários [art. 146 do CTN], vedando a revisão do lançamento em decorrência de mudanças supervenientes nos critérios jurídicos adotados pelo agente fiscal na expedição do lançamento anterior. Com efeito, o ato de lançamento aplica a norma geral e abstrata aos fatos e, embora seja ato plenamente vinculado, admite certa margem de escolha quanto à adoção do critério jurídico na apuração do tributo. Ao fixar-se determinado critério no exercício do lançamento ou da decisão administrativa, é defeso a autoridade administrativa, em revisão, alterá-lo para permitir a cobrança do tributo. (NEDER, Marcos Vinicius e LOPEZ, Maria Teresa Martinez. Processo

Administrativo Fiscal Federal Comentado. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 322)

No mesmo sentido, assim leciona Luiz Henrique Barros de Arruda:

O termo agravar, na acepção do Decreto n.º 70.235/72, não significa apenas tornar a exigência mais onerosa, mas compreende também modificar os argumentos que a suportam ou seus fundamentos, a exemplo do que requer a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento suplementar, nos termos do artigo 18, § 3.º (Arruda, Luiz Henrique Barros de. “Processo Administrativo Fiscal”, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1994, 2.ª ed., p. 55)

Corroborando tal entendimento há inúmeros precedentes do CARF, entre os quais destaco os seguintes julgados:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Restando comprovado que o lançamento está fundamentado em pressupostos outros que sequer foram ou puderam ser cogitados pela autoridade autuante, correspondente à verdadeira inovação no que pertine à valoração jurídica dos fatos, descabe à autoridade julgadora proceder ao agravamento da exigência, por força do que determina o § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993. Recurso provido em parte. (acórdão 202-19174, sessão de 03/07/2008)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/07/2001

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - INOVAÇÃO - MOTIVAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE.

As razões que motivaram o lançamento não podem ser modificadas no decorrer do contencioso administrativo fiscal. É nula a decisão que inova na motivação do lançamento. (acórdão 2401-000.197, sessão de 07/05/2009)

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 20/12/1997 a 31/03/1998

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. SEGURANÇA JURÍDICA. PROTEÇÃO DA CONFIANÇA.

A modificação de critério jurídico adotado pela autoridade tributária no exercício do lançamento, pela autoridade julgadora de primeira instância não é possível, ainda que se resulte em valores inferiores àquele originalmente lançado. A utilização de outro critério, diferente daquele originalmente utilizado, para a apuração do valor tributável mínimo do IPI, efetuado após diligência solicitada pela autoridade julgadora, configura-se como mudança de critério jurídico, que somente produzirá efeitos para fatos futuros, conforme disposto no artigo 146 do CTN. Recurso Especial do Procurador Negado. (acórdão 9303-004.627, sessão 14/02/2017)

Processo nº 19396.720052/2013-51
Acórdão n.º **1301-003.463**

S1-C3T1
Fl. 2.887

No caso concreto, tendo a autoridade fiscal realizado o lançamento com base no método PRL60, e sendo aplicável, em realidade, o método PRL20, não há como, em sede de julgamento de recurso voluntário, alterar-se o critério jurídico do lançamento, uma vez que, para tanto, demandaria a lavratura de auto de infração complementar, atividade não contemplada na competência desta Corte Administrativa.

Por essas razões, encaminho meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, restando prejudicada a análise dos demais pontos nele tratados.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto