



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.720775/2014-33
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.779 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 04 de outubro de 2021
Recorrente FOXCONN MOEBG INDUSTRIA DE ELETRONICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS NO CÁLCULO DO PREÇO PRATICADO. CONTEXTOS JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto legislativo distinto, concernente à repercussão do disposto na Instrução Normativa SRF nº 38, de 1997, acerca da matéria, e não para sob a vigência da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002.

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

Ano-calendário: 2010

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO PRL. CRÉDITO ESTÍMULO DO ICMS.

O benefício fiscal de crédito estímulo do ICMS, concedido mediante aplicação de um percentual sobre o saldo devedor do ICMS em cada período de apuração, não afeta a incidência do tributo e, por consequência, não reduz o preço da operação, devendo ser considerado, na determinação do preço líquido de venda do bem, o valor do ICMS correspondente à alíquota normal do imposto.

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

De acordo com o art. 18, § 2º, da Lei nº 9.430/96, inexistente óbice à consideração, na apuração de preços parâmetro, de operações e de compra e venda realizadas entre uma sociedade vinculada ao sujeito passivo e terceiros independentes.

O qualificativo “não vinculadas” constante do inciso III do artigo 8º da IN SRF 243/2002 significa ter como parâmetro operações realizadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas entre si. Tal operação reflete preços em condições de mercado, sendo irrelevante o fato de uma das partes que formou tal preço ter relação com o sujeito passivo em questão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, exceto quanto à matéria “ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado”, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Junia Roberta Sampaio Gouveia e Caio Cesar Nader Quintella que votaram pelo conhecimento integral. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial para cancelar a infração referente à “impossibilidade de desconsideração do método PIC”, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella que votaram pelo provimento integral do recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Nos termos dos §§ 4º e 5º do art. 58 do Anexo II do RICARF, o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto não participou do julgamento quanto ao conhecimento, prevalecendo o voto já proferido pela conselheira Junia Gouveia Sampaio na reunião de agosto de 2021.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão 1402-002.873, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara na sessão de julgamento de 19 de fevereiro de 2018, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1402-002.873

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

A IN SRF nº 243/2002 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/2000.

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

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

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Eduardo Morgado Rodrigues, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento ao recurso. Designado o Conselheiro Marco Rogério Borges para redigir o voto vencedor.

O auto de infração em discussão exige Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), além de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora SELIC, relativo ao ano-calendário de 2010, fundamentado na ausência de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL de ajuste referente a diferenças apuradas entre os preços praticados na importação de mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas vinculadas e os preços parâmetros apurados conforme as regras de preço de transferência.

No caso, o sujeito passivo optou pela aplicação do Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de 60% (“PRL 60”) ou o Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de 20% (“PRL 20”) para a maioria dos produtos, sendo que, para alguns, além do PRL, também calculou o preço parâmetro segundo o Método dos Preços Independentes Comparados (“PIC”) e/ou o Método do Custo de Produção mais Lucro (“CPL”).

A comparação entre os preços praticados e os preços parâmetro resultou no ajuste a título de preços de transferência no valor de R\$ 930.617,99, o que foi informado na Ficha 9-A, Linha 10 da DIPJ de 2010. A fiscalização, por outro lado, apurou um ajuste da ordem de R\$ 52.345.227,56, tendo assim procedido à autuação fiscal pela diferença, ou seja, R\$ 51.414.609,57.

Para tanto, a fiscalização (i) desconsiderou os cálculos dos métodos PIC e CPL apresentados pela Recorrente em relação a alguns produtos importados, impondo a aplicação do PRL quanto a estes, e (ii) em todos os casos, efetuou o recálculo do PRL segundo critérios diversos.

Em seu recurso especial, o sujeito passivo contesta o acórdão recorrido quanto aos seguintes temas: (1) “nulidade do auto de infração em razão do cerceamento do direito de defesa”, (2) “impossibilidade de desconsideração do benefício fiscal de ICMS concedido pelo

Estado do Amazonas”, (3) “impossibilidade de desconsideração do método PIC”, e (4) “ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado”.

Em 22 de fevereiro de 2019, Presidente de Câmara deu seguimento parcial ao recurso especial, não admitindo a discussão quanto à primeira matéria acima mencionada. Transcrevem-se trechos do despacho na parte em que se admitiu o recurso especial:

(...)

(2) “impossibilidade de desconsideração do benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

2. No mérito

2.1. Quanto a alegação do Benefício Fiscal de ICMS

Alega a recorrente, na sua peça recursal, que foi desconsiderado, na apuração do preço parâmetro calculado pela autoridade fiscal autuante, o benefício do crédito estímulo ICMS concedido pelo Estado do Amazonas.

Na palavras da recorrente:

[...].

[...].

Com todo o respeito à posição do eminente relator, não se vislumbra na concessão do crédito estímulo do ICMS não representa necessariamente uma diminuição do preço, pois seus efeitos não envolvem uma diminuição da alíquota do ICMS, e sim uma contrapartida financeira, a título de crédito do imposto, que irá integrar seu resultado operacional.

Ou seja, não há como comprovar os efeitos dos estímulos no preço praticado, pois alíquota do débito do ICMS é a mesma do mercado. Os efeitos serão sentidos é na lucratividade da recorrente. Ocorre uma restituição do ICMS decorrente do crédito estímulo concedido pelo Estado do Amazonas, e sim um aumento do seu resultado não operacional.

Em nenhum momento haverá repercussão na apuração dos preços de transferência, cujos critérios são para verificar se os preços pelos quais importou produtos, no caso concreto, de empresas vinculadas divergem do preço de mercado em condições normais e independentes.

Ademais, a legislação do preço de transferência em nenhum ponto dá tratamento a crédito de ICMS, não importando sua forma, igualando-a às figuras dos descontos concedidos, abatimentos, ou dos tributos incidentes sobre venda. Ou seja, não há previsão legal de deixar de deduzir o ICMS na apuração dos preço-parâmetro, nos termos do art. 12 da IN SRF nº 243/2002 que regulamenta o inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

Não se pode, aqui neste julgamento, criar exclusões ou deduções não expressamente previstas nas normas, principalmente a alegada pela recorrente,

que não restou comprovado os seus efeitos no preço, conforme exposto na construção do presente raciocínio.

Em suma, rejeita-se a pretensão do recorrente quanto a este item.

Acórdão paradigma nº 1103-000.672, de 2012:

IRPJ. CSLL. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO PRL. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS A EMPRESAS COLIGADAS. LEI Nº 9.430/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 243/2002. INCOMPATIBILIDADE. INEXISTÊNCIA.

[...].

3 A consideração do montante do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) a ser deduzido da operação deve ser feita com observância do benefício fiscal concedido pelo Estado do Amazonas.

[...].

Quanto ao mérito, especificamente quanto à redução do ICMS na apuração do preço parâmetro em valor superior ao efetivamente pago e devido, entendo que assiste razão à Recorrente. Com efeito, não é cabível se reduzir do preço de revenda valor de ICMS à alíquota de 12%, quando ele não é efetivamente devido e pago sob tal alíquota. Isso contraria a lógica contida na lei. A mesma IN SRF 243/02 corretamente interdita o procedimento adotado pela autoridade lançadora, assim:

[...].

No aspecto, censurável o lançamento de ofício.

No que se refere a essa segunda matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que não há previsão legal de deixar de deduzir o ICMS na apuração dos preço-parâmetro, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1103-000.672, de 2012) decidiu, de modo diametralmente oposto, que não é cabível se reduzir do preço de revenda valor de ICMS à alíquota de 12%, quando ele não é efetivamente devido e pago sob tal alíquota.

(3) “impossibilidade de desconsideração do método PIC”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

2.3. Da alegação da impossibilidade da desconsideração dos métodos PIC e CPL

[...].

Contudo, divirjo da posição do nobre relator, apesar da sua explanação muito bem fundamentada, acompanhando a posição adotado no caso conforme apurada pela autoridade fiscal autuante:

[...].

Ou seja, está correta a postura adotada pela autoridade fiscal, ao desconsiderar o tal método para apuração do preço parâmetro para fins de cálculo referentes à aquisição das matérias-primas de terceiros por pessoa jurídica vinculada no exterior, pois há uma infração ao artigo 8º da IN nº 243/2002.

[...].

Destarte, afasto as alegações da recorrente neste tópico.

Acórdão paradigma nº 1301-003.212, de 2018:

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

De acordo com o art. 18, § 2º, da Lei nº 9.430/96, inexistente óbice à consideração, na apuração de preços parâmetros, de operações e de compra e venda, realizadas entre uma sociedade vinculada ao sujeito passivo e terceiros independentes.

No tocante a essa terceira matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que está correta a postura adotada pela autoridade fiscal, ao desconsiderar o tal método para apuração do preço parâmetro para fins de cálculo referentes à aquisição das matérias-primas de terceiros por pessoa jurídica vinculada no exterior, pois há uma infração ao artigo 8º da IN nº 243/2002, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1301-003.212, de 2018) decidiu, de modo diametralmente oposto, que inexistente óbice à consideração, na apuração de preços parâmetros, de operações e de compra e venda, realizadas entre uma sociedade vinculada ao sujeito passivo e terceiros independentes.

(4) “ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado”

Decisão recorrida:

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

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

[...].

2.7. Da inclusão do frete, seguro e tributos aduaneiros (“CIF+II”)

Alega a recorrente que caso seja prevalecido o método utilizado pela autoridade fiscal autuante, ainda assim seus cálculos devem ser retificados, pois utilizado como base o método CIF+II, ou seja, incluindo na base o valor do frete, seguro e tributos sobre a importação, em que pese sua contratação com terceiros.

[...].

Contudo, ousa-se divergir da bem fundamentada posição do nobre relator, no sentido de que a apuração do preço parâmetro, dos valores relativos a frete e seguro, cujo o ônus tenha sido do importador, e dos tributos incidentes na importação está expressamente consignado no art. 18 da Lei nº 9.430/1996, caput e § 6º, dada antes da alteração promovida pela Lei nº 12.715/2012, assim transcrito:

[...].

E a própria IN SRF nº 243/2002, no seu § 4º do artigo 4º, não vacila sobre acompanhar o mesmo entendimento:

[...].

Destarte, a pretensão da recorrente que a apuração do preço praticado deve ser o de valor FOB (free on board) da mercadoria importada, não merece acolhida.

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço praticado, devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador. Do contrário, haveria distorções com o preço parâmetro, que são as operações entre pessoas não vinculadas.

É necessário manter ambos os valores preço praticado e preço parâmetro no mesmo nível comparativo. E de qualquer forma, na nova redação dada pela Lei nº 12.715/2012 não alterou tal entendimento, apenas ao permitir a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na apuração do preço praticado, na mesma toada do preço parâmetro, ou seja, mantendo a mesma base de comparação e grandeza dos valores.

Dito isto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso quanto a este item.

Acórdão paradigma nº 9101-002.426, de 2016:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL. FRETE. SEGURO. TRIBUTOS.

Nos termos do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996, os valores de frete, de seguro, cujo ônus seja do importador, e de tributos não integrarão o cálculo do preço parâmetro (método de ajuste), quando devidos a pessoa não vinculada ao importador.

Acórdão paradigma nº 9101-002.420, de 2016:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL. FRETE. SEGURO. TRIBUTOS.

Nos termos do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996, os valores de frete, de seguro, cujo ônus seja do importador, e de tributos não integrarão o cálculo do preço parâmetro (método de ajuste), quando devidos a pessoa não vinculada ao importador. A IN nº 38/1997 não alterou a regra constante da Lei nº 9.430/1996.

Por fim, relativamente a essa quarta matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, na apuração do preço praticado, devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 9101-002.426, de 2016, e 9101-002.420, de 2016) decidiram, de modo diametralmente oposto, que os valores de frete, de seguro, cujo ônus seja do importador, e de tributos não

integrarão o cálculo do preço parâmetro (método de ajuste), quando devidos a pessoa não vinculada ao importador.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja ADMITIDO, EM PARTE, o Recurso Especial interposto.

O sujeito passivo apresentou agravo contra tal despacho, o qual foi rejeitado, prevalecendo o seguimento parcial ao recurso especial expresso pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões questionando exclusivamente o mérito do recurso especial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente de Câmara para conhecimento parcial do Recurso Especial, na forma do despacho de admissibilidade, considerando o permissivo do artigo 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Acrescento, ademais, que quanto à matéria (a) “impossibilidade de desconsideração do benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas”, o acórdão paradigma 1103-000.672 foi inclusive citado pelo voto vencido do acórdão recorrido como reforço de sua argumentação, reconhecendo-se assim a similitude entre as matérias tratadas.

Quanto à matéria (b) “impossibilidade de desconsideração do método PIC”, interpreta-se o alcance do inciso III do artigo 8º da IN SRF 243/2002. Enquanto o voto vencedor do acórdão recorrido entendeu que a comparação com “*operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas*” não permitiria considerar operações realizadas entre uma sociedade vinculada ao sujeito passivo e terceiros independentes, o paradigma 1301-003.212 afirma que “*pelo método PIC, podem ser utilizadas como parâmetro quaisquer operações envolvendo bens semelhantes ou idênticos, desde de que as partes envolvidas nessas operações não sejam vinculadas entre si, sendo irrelevante que uma delas seja vinculada à contribuinte sob investigação*”.

Por fim, para a matéria (c) “ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado”, o debate é sobre a interpretação a ser dada ao § 6º do artigo 18 da Lei 9.430/1996, isto é, se tal dispositivo exige a adoção do valor FOB acrescido do seguro, frete e imposto de importação, ou se na verdade o adequado é não incluir, no preço de aquisição da empresa vinculada do exterior, os valores de frete e de seguro pagos a terceiros e o valor do imposto de importação não recuperável pago no desembaraço aduaneiro. A matéria é essencialmente de direito e foi o cerne da discussão nos paradigmas 9101-002.426 e 9101-002.420, ambos proferidos pela mesma Conselheira e com redação substancialmente semelhante, senão idêntica, nesta parte.

Nesse ponto, observo que o fato de tais paradigmas terem tratado da IN SRF 38/1997 não tem o condão de trazer diferença substancial quanto à legislação interpretada no presente caso, eis que, ao analisar tal norma, os votos condutores dos paradigmas o fizeram apenas como reforço de argumentação, e necessariamente após concluir sobre a sua interpretação do § 6º do artigo 18 da Lei 9.430/1996. Transcreve-se para ilustrar trecho do voto condutor do acórdão paradigma 9101-002.420:

(...)

Veja-se. O § 6º do artigo 18 dispõe que os valores de frete e de seguro integram o custo, desde que o ônus seja do importador – assim como prevê que os valores de tributos incidentes na importação integram o custo tout court. Integram o custo para quê? Para dedutibilidade. O § 6º do artigo 18 não diz que os valores de frete e de seguro, desde que o ônus seja do importador, integram o custo para efeito do cálculo do preço parâmetro, ou para efeito de aplicação do método do inciso II do caput do artigo 18 (PRL) ou de qualquer outro método previsto nesse artigo. Realmente, não haveria sentido em se reduzir “margem de lucro” calculada sobre os valores de frete e de seguro, cujo ônus tenha sido do importador, nem sobre tributos incidentes na importação. Eis, portanto, o sentido literal como o finalístico do § 6º do artigo 18. Tais valores integram o custo para efeito de dedutibilidade.

Ademais, sustenta a Recorrente que a Instrução Normativa nº 38/1997 autorizaria tal exclusão, ao utilizar o termo “poderão” no artigo 4º, §4º, verbis:

(...)

Não me parece seja este o fundamento da autorização para a exclusão de frete, seguro e tributos, na medida em que a própria Lei nº 9.430/1996 já definia esta exclusão.

E não me convence o argumento de que a utilização do termo “poderão” na Instrução Normativa citada significaria uma faculdade ao contribuinte, embora reconheça a imprecisão no seu uso. Isto porque é usual a utilização de termos imprecisos pelo legislador, sem que esta imprecisão possa isoladamente justificar a interpretação tributária para identificação de obrigações, permissões e proibições.

No contexto das normas que regulam os preços de transferência, entendo que a originária redação do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996 autorizava a exclusão de frete, seguro e tributos, do cálculo do preço parâmetro. Portanto, não há qualquer alteração nesta sistemática que tenha sido procedida pela IN SRF nº 38/97.

Assim, conheço parcialmente do recurso especial, nos termos do despacho de admissibilidade.

Mérito

Como restei vencida quanto ao conhecimento da matéria “c) *“ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado”*”, o mérito do presente recurso discute duas matérias, assim tratadas no despacho de admissibilidade: (a) “impossibilidade de desconsideração do benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas” e (b) “impossibilidade de desconsideração do método PIC”.

(a) “impossibilidade de desconsideração do benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas”

A fiscalização apurou o “preço-parâmetro” mediante a utilização do Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL previsto no inciso II do artigo 18 da Lei 9.430/1996, regulamentado pelo artigo 12 da IN SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002.

Nesse ponto o sujeito passivo busca sustentar que o benefício fiscal concedido pelo Estado do Amazonas deve produzir efeitos no preço praticado para fins do cálculo dos preços de transferência segundo o método PRL.

O voto vencedor do acórdão recorrido não admitiu tais efeitos, por entender que o crédito estímulo do ICMS não representa necessariamente uma diminuição do preço, e sim uma contrapartida financeira, a título de crédito do imposto, que irá integrar seu resultado operacional. Já o paradigma 1103-000.672 considerou tais efeitos como parte da própria lógica da legislação de controle dos preços de transferência, e neste sentido entendeu que não seria cabível reduzir do preço de revenda um valor de ICMS à alíquota de 12% quando o imposto não é efetivamente devido e pago sob tal alíquota.

Na mesma linha do paradigma, o voto vencido do acórdão recorrido, da lavra do então Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, fez considerações importantes e irretocáveis sobre a lógica da legislação que visa ao controle dos preços de transferência, as quais, no entender desta Relatora, são as que devem prevalecer no caso dos autos como medida de preservação da coerência do sistema. Transcrevo trecho de tal voto, adotando-o como razões de decidir:

(...)

Como é sabido, a regra de preço de transferência é norma antielisiva que objetiva impedir que os contribuintes transfiram lucros de uma jurisdição com maior pressão para uma com menor pressão fiscal ou sem tributação, garantindo-se que se está praticando transações a preço de mercado.

Nessa linha de raciocínio, na medida em que a recorrente transfere para o consumidor final, através da diminuição do preço praticado, o benefício econômico derivado de um benefício fiscal, quer me parecer que há impacto direto na receita líquida, devendo ser considerado, pois, para apuração do preço-parâmetro.

A solução seria diversa, entretanto, caso o contribuinte utilizasse o benefício para aumentar sua margem de lucro, não repassando a diminuição no custo para o consumidor final.

Então, se é verdade o que afirma a Recorrente de que *a comercialização de seus produtos não é onerada pelo ICMS, de modo que o benefício fiscal é refletido no preço*

dos produtos, tornando-os mais baratos, a realidade não pode ser desconsiderada pela fiscalização, aumentando artificialmente o ajuste de preço de transferência.

Como bem apontado pelo contribuinte, a finalidade da norma não é considerar os impostos e contribuições cujo fato gerador é a venda, a saída, das mercadorias, mas sim aqueles efetivamente incorridos pelo contribuinte. Caso contrário, o preço parâmetro não refletiria a realidade da operação do contribuinte!

Ainda que o art.18, II, b, da Lei n.9.430 se refira à tributos "incidentes" sobre as vendas é cristalino que tratando-se de norma que tem por propósito alcançar preço parâmetro refere-se, na realidade, aqueles tributos cobrados independentemente de tomar em conta o conceito fenômeno da incidência tributária que recebe todo um tratamento teórico-normativo.

O legislador ao se referir a "tributos incidentes" não se fez preocupado com o termo técnico do fenômeno da incidência tributária apenas pretendia se referir que deve ser considerado no alcance do cômputo do preço parâmetro os tributos efetivamente cobrados sobre as vendas.

Incorre em grave equívoco a DRJ ao invocar o art.111, do CTN, como norma a conduzir a interpretação literal do prescrito na legislação de preços de transferência que não possui qualquer caráter de exclusão do crédito tributário, ao contrário trata-se de norma antielisiva com vistas a alcançar preço parâmetro mais próximo da realidade de mercado.

A realidade de mercado indica-nos que as sociedades empresárias que operam no âmbito da ZFM são beneficiárias de um basket de incentivos fiscais federais (Suframa) e estaduais (ICMS) que tem aplicação, sobretudo, em suas operações de comércio exterior.

Nessa perspectiva, não é cabível se reduzir do preço de revenda valor de ICMS alíquota de 12%, quando ele não é efetivamente devido e pago sob tal alíquota. Isso contraria a lógica contida na lei.

A própria IN 243/02, ao regular o previsto no art.18, II, "b" da Lei 9.430/96, indica expressamente que subtrai-se da média aritmética dos produtos os tributos sobre as vendas efetivamente cobrados:

“§ 7º. Para efeito deste artigo, serão considerados como:

(...) II – impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS...(grifo nosso)

Senão outro é o entendimento deste E. CARF, vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA

IRPJ Exercício: 2003

IRPJ. CSLL. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO PRL. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS A EMPRESAS COLIGADAS. LEI Nº. 9.430/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº. 243/2002. INCOMPATIBILIDADE. INEXISTÊNCIA 1- A Lei nº. 9.430/96 estabelece que a margem de lucro será de “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”, enquanto que a IN 243/2002 estabelece que a margem de lucro será de 60% da parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos

importados. 2 A Instrução Normativa SRF nº. 243/2002 não inova o ordenamento jurídico, estabelecendo critérios de fixação do custo de aquisição de bens importados a empresas coligadas em conformidade com as disposições inscritas na Lei nº. 9.430/96.

3. A consideração do montante do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) a ser deduzido da operação deve ser feita com observância do benefício fiscal concedido pelo Estado do Amazonas .(Grifo nosso)

Recurso voluntário parcialmente provido. Recurso de ofício desprovido.

(Acórdão n.º 1103-000.672, Relator Cons. Hugo Correia Sotero)

Assim entendo que o preço-parâmetro deve ser recalculado considerando o benefício fiscal do ICMS concedido pelo Estado do Amazonas.

O preço parâmetro determinado de acordo com o Método PRL é obtido a partir da média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos, dentre outros valores, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, dos quais faz parte o ICMS.

Mas não há base capaz de sustentar que o ICMS a ser considerado em tal cálculo é o valor destacado e não o efetivamente pago. A interpretação não encontra respaldo, quer na legislação (eis que a própria instrução normativa menciona “impostos cobrados”), quer na própria lógica do sistema, não sendo possível desvincular a redução no valor do ICMS devido da própria redução do preço das mercadorias, mesmo que indiretamente.

A Fazenda Nacional sustenta em suas contrarrazões que deve prevalecer a decisão de primeira instância, citando trechos desta como o seguinte (grifo nosso):

“Tem-se, assim, que o ICMS incide sobre os produtos vendidos e a autuada beneficiária somente obtém uma devolução desse imposto apurado (correspondente a um percentual sobre o saldo devedor do ICMS) nas operações realizadas no período, não se alterando, com esse benefício, a receita operacional da empresa”.

Observe, por fim, que é no mínimo curioso observar que tal argumentação vai de encontro, inclusive, à própria linha que costuma ser defendida pela Fazenda Nacional em matéria de incentivos fiscais de ICMS, eis que, contrariamente ao afirmado na decisão de primeira instância, em tais casos os autos de infração são lavrados justamente sob o argumento de que os incentivos fiscais de ICMS, muito embora contabilizados em contas patrimoniais, seriam, no entender da Fazenda Nacional na defesa de tais teses, receitas tributáveis.

Assim, com razão a Recorrente neste ponto.

(b) “impossibilidade de desconsideração do método PIC”

Nesse ponto, o sujeito passivo contesta o auto de infração na parte em que este desconsiderou o método PIC para a apuração do preço parâmetro na aquisição de matérias primas de empresas ligadas no exterior.

No caso, o sujeito passivo adotou como parâmetro valores de faturas e *invoices* emitidas para suas fornecedoras, empresas ligadas do exterior, refletindo aquisições de matérias primas de outras empresas do exterior não ligadas. Mas a fiscalização rejeitou tal apuração, nos seguintes termos:

Esclarecemos que na aplicação do preço parâmetro, com base no método PIC, o contribuinte realizou compras de matérias primas de empresas ligadas no exterior, com as respectivas faturas e as *invoices*. Essas mesmas empresas ligadas do exterior adquiriram essas matérias primas de outras empresas do exterior não ligadas, com as respectivas faturas e *invoice* dessas aquisições, cujo valor serviu de parâmetro na adoção do PIC, calculado pelo contribuinte. Como a situação descrita acima não tem respaldo legal, segundo artigo 8º, parágrafo único, inciso I, II e III da Instrução Normativa nº 243, de 11/11/2002, tal método foi desprezado e essa fiscalização elaborou novo cálculo para apuração do preço parâmetro através do método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL produção) com margem de Lucro de 60% (sessenta por cento), tendo por base os dados extraídos das planilhas entregues pelo contribuinte.

O voto vencedor manteve a autuação, respaldado exclusivamente em transcrição do trecho do relatório fiscal acima, seguida da seguinte frase:

Ou seja, está correta a postura adotada pela autoridade fiscal ao desconsiderar o tal método para apuração do preço parâmetro para fins de cálculo referentes à aquisição das matérias-primas de terceiros por pessoa jurídica vinculada no exterior, pois há uma infração ao artigo 8º da IN nº 243/2002.

Não há sequer explicação, seja na autuação fiscal seja no voto vencedor do acórdão recorrido, de por que tal comportamento não estaria de acordo com o artigo 8º da IN SRF 243/2002. O dispositivo diz (grifamos):

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.

A interpretação pretendida pela fiscalização e respaldada pelo voto vencedor do acórdão recorrido coloca na norma restrição inexistente e inclusive incoerente, eis que não apenas vai de encontro à própria literalidade do dispositivo, o qual expressamente admite a comparação com operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes, como também contraria a lógica da legislação.

De se notar que o qualificativo “não vinculadas” constante do inciso III do artigo 8º da IN SRF 243/2002 significa ter como parâmetro operações entre outras pessoas jurídicas não vinculadas *entre si*. Independentemente de possuírem relação com a Recorrente. É esse o sentido da norma, que no método PIC busca comparar o preço praticado com pessoa vinculada com um preço supostamente “neutro”, porque praticado entre pessoas sem vínculo entre si. É este também o sentido do § 2º do artigo 18 da Lei 9.430/1996, que estabelece que, para efeito do método PIC “*somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.*”

Assim, houve erro na desconsideração do método PIC pela fiscalização, sendo de se dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo também quanto a essa matéria, o que leva ao necessário cancelamento do auto de infração especificamente quanto aos itens para os quais o sujeito passivo apresentou o método PIC.

Nesse ponto, observo que não se analisará neste voto o laudo juntado como Doc. 3 do recurso voluntário (o qual teria demonstrado o ajuste correto caso a fiscalização tivesse aceitado a adoção do método PIC na autuação fiscal). Isso porque, para que se pudesse manter o auto de infração pela diferença demonstrada em tal laudo, seria necessário alterar o lançamento em sua essência, introduzindo nele critérios não abordados pela autoridade fiscal seja quanto à sua motivação seja quanto à sua fundamentação legal, em inovação que não se coaduna com o devido processo legal nem com as normas que regem o processo administrativo fiscal.

No caso, a autoridade fiscal adotou no lançamento o método PRL e, uma vez que se entenda que a adoção de tal método foi equivocada para determinados itens, é de rigor o **cancelamento da autuação** quanto a estes itens, não sendo possível manter o lançamento pelo método PIC sob pena de se inovar na fundamentação constante do auto de infração.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto por conhecer do recurso especial nos termos do despacho de admissibilidade, e dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PERERIRA BESSA, Redatora designada

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao conhecimento integral do recurso especial admitido. A maioria qualificada do Colegiado entendeu que não deveria ser conhecida a matéria “ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado”. Isto porque não caracterizado o dissídio jurisprudencial como destacado pela PGFN em sustentação oral, dado os acórdãos comparados terem operado em planos legislativos diferentes.

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário em face de ajustes de preços de transferência determinados pela autoridade fiscal no ano-calendário 2010 e, especificamente no que se refere à *inclusão do frete, seguro e tributos aduaneiros (“CIF+II”)*, prevaleceu o entendimento expresso no voto vencedor do Conselheiro Marco Rogério Borges, que invocou em reforço à sua interpretação do art. 18, *caput* e §6º, da Lei nº 9.430/96, o disposto no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, nos seguintes termos:

E a própria IN SRF nº 243/2002, no seu § 4º, do artigo 4º não vacila sobre acompanhar o mesmo entendimento:

Art. 4º (...)

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

Destarte, a pretensão da recorrente que a apuração do preço praticado deve ser o de valor FOB (free on board) da mercadoria importada, não merece acolhida.

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço praticado, devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador. Do contrário, haveria distorções com o preço parâmetro, que são as operações entre pessoas não vinculadas.

É necessário manter ambos os valores preço praticado e preço parâmetro no mesmo nível comparativo. E de qualquer forma, na nova redação dada pela lei nº 12.715/2012 não alterou tal entendimento, apenas ao permitir a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na apuração do preço praticado, na mesma toada do preço parâmetro, ou seja, mantendo a mesma base de comparação e grandeza dos valores.

Dito isto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso quanto a este item.

Já os paradigmas admitidos para caracterização da divergência (Acórdãos nº 9101-002.426 e 9101-002.420 decidiram que *os valores de frete, de seguro, cujo ônus seja do importador, e de tributos não integrarão o cálculo do preço parâmetro (método de ajuste), quando devidos a pessoa não vinculada ao importador*, mas isso em relação a exigências pertinentes ao ano-calendário 2000, antes da edição da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, acerca das quais a divergência jurisprudencial foi assim demonstrada no paradigma nº 9101-002.420:

1ª Divergência: com relação ao entendimento no sentido de que, para fins de apuração de preços de transferência, o preço praticado segundo o método PRL deve incluir o

valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes sobre a importação. Indicou o paradigma de nº 9101-01.166, cuja ementa é a seguinte:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA. VINCULAÇÃO. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. A autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento, está vinculada à Instrução Normativa, bem como ao direito por ela conferido ao contribuinte.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – PRL – INCLUSÃO DE CUSTOS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA APURAÇÃO DO CUSTO — A IN SRF nº 38/97, em seu artigo 4º, § 4º, estabelece que a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na composição do custo é uma faculdade do contribuinte importador. Pela vinculação da autoridade administrativa ao referido ato normativo, deve tal faculdade ser respeitada, sob pena de nulidade do lançamento.

Quanto a este tema assinala que, além do fato de a inclusão dos valores de frete e seguro na composição do custo ser faculdade do contribuinte, o acórdão recorrido teria cometido equívoco na adoção dos termos "preço praticado" e "preço parâmetro", uma vez que o preço praticado é aquele que foi realmente faturado (com cláusula FOB) e o preço parâmetro aquele estabelecido pelas regras de preços de transferência.

Indica que a inclusão dos custos com frete e seguro no preço de venda, para cálculo do preço parâmetro do PRL seria obrigação legal, mas quanto ao preço praticado, a agregação de custos com frete e seguro seria faculdade do contribuinte.

Qualifica como falacioso o argumento de que a referida inclusão de custos com frete e seguro no custo total da importação seria intenção do legislador, fazendo referência ao art. 9º da Convenção Modelo da OCDE e à exposição de motivos da Lei nº 12.715, de 2012, para concluir que a regra geral é a não inclusão dos referidos valores ao custo da importação.

No referido paradigma restou vencida a posição da Conselheira Relatora Adriana Gomes Rêgo que assim refutava a repercussão pretendida pela recorrente acerca da Instrução Normativa SRF nº 38/97:

Apega-se, a recorrente, à previsão contida na IN SRF nº 38, de 1997, esquecendo-se que, em se tratando de norma complementar, e assim destinada a dar interpretação ao comando legal que a ela deu origem, não poderia com ele comando legal ser contraditória. Assim, se o artigo 18, § 6º, da Lei nº 9430, de 1996, determina, expressamente, que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação integram o custo, o artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38, de 1997 também deve ser interpretado dessa maneira.

Com efeito, o art. 4º da IN SRF nº 38, de 1997, não é em nada contraditório com o que determina o art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996. Ao dispor que na apuração do custo dos bens adquiridos no exterior, "poderão" também ser computados os dispêndios com frete, seguro e tributos de importação, o artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38, de 1997, na verdade esclareceu que, se os citados dispêndios forem considerados na formação do custo do bem, deve-se comparar o preço parâmetro com o preço praticado. Por outro lado, se esses dispêndios não forem considerados, o preço-parâmetro a ser utilizado na comparação com o preço praticado será o mesmo obtido na forma do art. 18, II, da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 12, da IN SRF nº 38, de 1997, SUBTRAÍDOS os citados dispêndios.

Ademais, a IN SRF nº 38, de 1997 tratou de regulamentar, na Subseção I, da Seção II, "Normas Comuns aos Custos na Importação". Assim, poder-se-ia interpretar, ainda, que a expressão poderia utilizada pelo ato normativo questionado foi direcionada aos

métodos dos Preços Independentes Comparados (PIC) e do Custo de Produção mais Lucro (CPL), como, posteriormente, veio a ser definitivamente esclarecido pela Instrução Normativa nº 32, de 2001, que recebeu a seguinte redação:

[...]

Diante da clareza do texto acima, caem por as alegações da recorrente. A exclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação e gastos com desembaraço aduaneiro, sobre as operações de importação, para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, somente veio a ser admitida posteriormente, a partir de janeiro de 2013, justamente com a alteração promovida pela Lei nº 12.715/2012, ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

É certo que o voto vencedor do referido paradigma exclui o referido efeito pretendido na vigência da Instrução Normativa SRF nº 38/97, nas palavras da ex-Conselheira Cristiane Silva Costa:

Ademais, sustenta a Recorrente que a Instrução Normativa nº 38/1997 autorizaria tal exclusão, ao utilizar o termo "poderão" no artigo 4º, §4º, verbis:

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 4º Na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, poderão, também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação.

Não me parece seja este o fundamento da autorização para a exclusão de frete, seguro e tributos, na medida em que a própria Lei nº 9.430/1996 já definia esta exclusão.

E não me convence o argumento de que a utilização do termo "poderão" na Instrução Normativa citada significaria uma faculdade ao contribuinte, embora reconheça a imprecisão no seu uso. Isto porque é usual a utilização de termos imprecisos pelo legislador, sem que esta imprecisão possa isoladamente justificar a interpretação tributária para identificação de obrigações, permissões e proibições.

No contexto das normas que regulam os preços de transferência, entendo que a originária redação do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996 autorizava a exclusão de frete, seguro e tributos, do cálculo do preço parâmetro. Portanto, não há qualquer alteração nesta sistemática que tenha sido procedida pela IN SRF nº 38/97.

Contudo, a divergência jurisprudencial se estabelece em face de decisão de outro *Colegiado* do CARF acerca da matéria e, no caso, resta evidente na expressão do acórdão que nem todos os membros do Colegiado acompanharam os fundamentos expressos no voto vencedor:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rego (Relatora), André Mendes de Moura e Rafael Vidal de Araújo, que lhe negaram provimento. Acompanhou a divergência, pelas conclusões, o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Cristiane Silva Costa.

Vê-se, nestes termos, que os acórdãos comparados tiveram em conta exigências formuladas em períodos de apuração distintos, nos quais incidiam diferentes orientações normativas expedidas pela Receita Federal do Brasil, e o teor destas orientações foi debatido para definição do alcance da legislação tributária, com ressalva de fundamentos próprios pelo ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, circunstância que se soma à dessemelhança no cenário legislativo para impedir a cogitação de que o Colegiado que editou o paradigma adotaria a mesma decisão no presente caso.

Da mesma forma, no paradigma nº 9101-002.426 também foi apreciada alegação de que os *dispositivos IN SRF nº 38, de 1997*, deveriam *ser obrigatoriamente seguidos pela autoridade administrativa, especificamente a faculdade concedida pela norma à Contribuinte de não incluir na apuração do preço praticado os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação*, rejeitada no voto vencido do ex-Conselheiro André Mendes de Moura, e enfrentada em voto vencedor de mesmo teor do anterior da ex-Conselheira Cristiane Silva Costa, novamente acompanhado apenas nas conclusões pelo ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Em reforço à conclusão de a orientação do Colegiado que proferiu os paradigmas não reformar o recorrido tem-se o Acórdão nº 9101-002.424, proferido na mesma sessão de julgamento dos paradigmas, agora diante de exigência formulada sob os mesmos referenciais legislativos destes autos, e que, assim, resultou em decisão equivalente à adotada no acórdão recorrido. De fato, tendo em conta exigência pertinente ao ano-calendário 2005, a maioria da 1ª Turma da CSRF acompanhou o entendimento do relator, ex-Conselheiro André Mendes de Moura, que declara o alinhamento da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 à interpretação que se extrai do art. 18 da Lei nº 9.430/96, no sentido de que *integram o custo (apuração do preço praticado), para efeito de dedutibilidade (registra-se a exceção à regra geral disposta no art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação*. A maioria, nesse caso, se fez em favor da tese fazendária porque o ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, diversamente do que expresso nos paradigmas que interpretavam a legislação antes aplicável, acompanhou o mesmo relator do paradigma nº 9101-002.426, pelas conclusões.

Confirmado, assim, que os acórdãos comparados operaram em diferentes cenários legislativos, e que esta circunstância foi determinante para a decisão do Colegiado que editou os paradigmas, a divergência jurisprudencial acerca da legislação tributária não se estabelece.

Estas razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte neste ponto.

Ainda, a I. Relatora também restou vencida no mérito da divergência concernente à “impossibilidade de descon sideração do benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas”. A maioria do Colegiado concluiu que não merece reparos o voto condutor do acórdão recorrido:

2.1. Quanto a alegação do Benefício Fiscal de ICMS Alega a recorrente na sua peça recursal que foi descon siderado, na apuração do preço parâmetro calculado pela autoridade fiscal autuante, do benefício do crédito estímulo ICMS concedido pelo estado do Amazonas.

Na palavras da recorrente:

85. No ano-calendário 2010, a Recorrente era beneficiária desse crédito estímulo, nos termos do Decreto Estadual nº 24.195/20046, na qualidade de indústria instalada no Estado do Amazonas. Tal benefício garantia um crédito estímulo de 100% (cem por cento) em relação ao ICMS incidente sobre as vendas dos produtos fabricados pela Recorrente, nos quais foram aplicadas às matérias-primas importadas de pessoas vinculadas.

86. Segundo a lógica desse benefício fiscal do Estado do Amazonas, o valor do crédito presumido neutraliza o efeito do débito de ICMS, não havendo que se falar no ICMS como integrante do preço dos produtos fabricados pela Recorrente nos quais as matérias-primas importadas foram incluídas.

Na decisão recorrida, o relator do voto, condutor da decisão assim dispõe sobre o tema:

O preço parâmetro determinado de acordo com o Método PRL é obtido a partir da média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos, dentre outros valores, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, dos quais faz parte o ICMS.

Observa-se que o incentivo fiscal do crédito estímulo do ICMS, é concedido aplicando-se um percentual sobre o saldo devedor do ICMS em cada período de apuração. O Crédito estímulo é uma devolução do imposto apurado normalmente pela diferença entre os débitos e créditos decorrentes das operações realizadas no período. O crédito estímulo representa um percentual do saldo devedor apurado. Operacionalmente, em cada mês de apuração, o contribuinte incentivado recolhe apenas a diferença entre o saldo devedor e o valor do crédito estímulo.

Tem-se, assim, que o ICMS incide sobre os produtos vendidos e a contribuinte beneficiária somente obtém uma devolução desse imposto apurado (correspondente a um percentual sobre o saldo devedor do ICMS) nas operações realizadas no período, não se alterando, com esse benefício, a receita operacional da empresa.

Portanto, referido benefício não tem nenhuma repercussão na apuração dos preços de transferência, que se prestam a outra finalidade, ou seja, a de verificar se os preços pelos quais a contribuinte importou (como no caso em tela) ou exportou produtos de/para empresas a ela vinculadas divergem do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas.

O eminente relator deste voto, na sua posição, entendeu que prevaleceria a posição da recorrente, pois no seu entender, o preço parâmetro deve refletir a operação do contribuinte, e, se, nas palavras da recorrente, é verdade que a comercialização de seus produtos não é onerada pelo ICMS, refletindo o benefício fiscal no preço dos produtos, tornando-os mais baratos, essa realidade não poderia ser desconsiderada pela autoridade fiscal.

Com todo o respeito à posição do eminente relator, não se vislumbra na concessão do crédito estímulo do ICMS não representa necessariamente uma diminuição do preço, pois seus efeitos não envolvem uma diminuição da alíquota do ICMS, e sim uma contrapartida financeira, a título de crédito do imposto, que irá integrar seu resultado operacional.

Ou seja, não há como comprovar os efeitos dos estímulos no preço praticado, pois alíquota do débito do ICMS é a mesma do mercado. Os efeitos serão sentidos é na lucratividade da recorrente. Ocorre uma restituição do ICMS decorrente do crédito estímulo concedido pelo estado do Amazonas, e sim um aumento do seu resultado não operacional.

Em nenhum momento haverá repercussão na apuração dos preços de transferência, cujos critérios são para verificar se os preços pelos quais importou produtos, no caso concreto, de empresas vinculadas divergem do preço de mercado em condições normais e independentes.

Ademais, a legislação do preço de transferência em nenhum ponto dá tratamento a crédito de ICMS, não importando sua forma, igualando-a às figuras dos descontos concedidos, abatimentos, ou dos tributos incidentes sobre venda. Ou seja, não há previsão legal de deixar de deduzir o ICMS na apuração dos preços-parâmetro, nos termos do art. 12 da IN SRF nº 243/2002 que regulamenta o inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

Não se pode aqui neste julgamento de se criar exclusões ou deduções não expressamente previstas nas normas, principalmente a alegada para recorrente, que não restou comprovado os seus efeitos no preço, conforme exposto na construção do presente raciocínio.

Em suma, rejeita-se a pretensão do recorrente quanto a este item.

A I. Relatora se pauta no voto vencido do acórdão recorrido, orientado pela hipótese de que *a recorrente transfere para o consumidor final, através da diminuição do preço praticado, o benefício econômico derivado de um benefício fiscal*. Contudo, o incentivo fiscal em referência opera justamente na situação oposta, também mencionada no referido voto, na hipótese de o contribuinte utilizar *o benefício para aumentar sua margem de lucro, não repassando a diminuição no custo para o consumidor final*. Como o ICMS em questão é destacado e o incentivo fiscal se efetiva mediante concessão de crédito para dispensa de sua pagamento, não se verifica o referido repasse por diminuição no custo para o consumidor final, senão se por via indireta, caso o beneficiado se valha da expectativa daquela vantagem para reduzir o valor final da mercadoria. Mas isto é apenas uma cogitação que demandaria outras comprovações acerca da formação do preço em todas as operações verificadas, a evidenciar a pretensão não pode ser resolvida no plano formal, como pretende a Contribuinte, senão a partir da constatação do que efetivamente ocorre: o ICMS é destacado e cobrado do consumidor final, a incidência se verifica e, por esta razão, é válida a determinação do preço parâmetro a partir do pressuposto dessa incidência, sendo irrelevante se o benefício fiscal em referência acaba por dispensar parte ou a totalidade desse valor destacado.

Esclareça-se, por fim, que inexistente qualquer incompatibilidade entre a argumentação da PGFN contrária à pretensão da Contribuinte e a tributação que se pretende, em outros litígios, acerca das receitas auferidas com subvenções representadas por incentivos fiscais desta espécie. Ao contrário, é justamente porque o tributo incide e representa dedução da receita bruta, que a compensação desse ônus por diferentes fórmulas definidas pelos Estados, mediante concessão de incentivos fiscais, representa receita operacional. A receita bruta do sujeito passivo permanece constituída pelo valor cobrado do consumidor na nota fiscal e, a depender dos critérios de concessão do incentivo fiscal, o pagamento do saldo devedor daí decorrente – saldo devedor, inclusive, já reduzido em razão dos créditos abatidos no regime de não-cumulatividade do ICMS – será dispensado, caracterizando insubsistência passiva e, em consequência, receita operacional, cuja tributação dependerá, no âmbito do IRPJ e da CSLL, da sua classificação, conforme os compromissos exigidos pelo Estado para concessão do incentivo, como subvenção para custeio ou de investimento.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Conheço parcialmente do recurso, exceto quanto à matéria “**ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado**”, pelas razões expostas no voto vencedor da redatora designada, i. conselheira Edeli Pereira Bessa.

No mérito, acompanhei o voto da relatora quanto à matéria relativa à “**desconsideração do Método PIC pela fiscalização**”, tendo, porém, votado com a divergência na matéria quanto à “**impossibilidade de desconsideração do benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas**”, pelas razões que passo a expor.

No tocante à primeira matéria analisada pela relatora quanto à “**impossibilidade de desconsideração do benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas**”, acompanho a divergência levantada pela d. Conselheira Edeli Pereira Bessa, forte nas razões trazida pelo redator do voto vencedor do acórdão recorrido da lavra do d. conselheiro Marco Rogério Borges, *verbis*:

2.1. Quanto a alegação do Benefício Fiscal de ICMS

Alega a recorrente na sua peça recursal que foi desconsiderado, na apuração do preço parâmetro calculado pela autoridade fiscal autuante, do benefício do crédito estímulo ICMS concedido pelo estado do Amazonas.

[...]

O eminente relator deste voto, na sua posição, entendeu que prevaleceria a posição da recorrente, pois no seu entender, o preço parâmetro deve refletir a operação do contribuinte, e, se, nas palavras da recorrente, é verdade que a comercialização de seus produtos não é onerada pelo ICMS, refletindo o benefício fiscal no preço dos produtos, tornando-os mais baratos, essa realidade não poderia ser desconsiderada pela autoridade fiscal.

Com todo o respeito à posição do eminente relator, não se vislumbra na concessão do crédito estímulo do ICMS não representa necessariamente uma diminuição do preço,

pois seus efeitos não envolvem uma diminuição da alíquota do ICMS, e sim uma contrapartida financeira, a título de crédito do imposto, que irá integrar seu resultado operacional.

Ou seja, não há como comprovar os efeitos dos estímulos no preço praticado, pois alíquota do débito do ICMS é a mesma do mercado. Os efeitos serão sentidos é na lucratividade da recorrente. Ocorre uma restituição do ICMS decorrente do crédito estímulo concedido pelo estado do Amazonas, e sim um aumento do seu resultado não operacional.

Em nenhum momento haverá repercussão na apuração dos preços de transferência, cujos critérios são para verificar se os preços pelos quais importou produtos, no caso concreto, de empresas vinculadas divergem do preço de mercado em condições normais e independentes.

Ademais, a legislação do preço de transferência em nenhum ponto dá tratamento a crédito de ICMS, não importando sua forma, igualando-a às figuras dos descontos concedidos, abatimentos, ou dos tributos incidentes sobre venda. Ou seja, não há previsão legal de deixar de deduzir o ICMS na apuração dos preços-parâmetro, nos termos do art. 12 da IN SRF nº 243/2002 que regulamenta o inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 (sic).

Não se pode aqui neste julgamento de se criar exclusões ou deduções não expressamente previstas nas normas, principalmente a alegada para recorrente, que não restou comprovado os seus efeitos no preço, conforme exposto na construção do presente raciocínio.

Em suma, rejeita-se a pretensão do recorrente quanto a este item.

Com efeito, o crédito relativo ao ICMS incide e decorre das vendas dos produtos pela empresa beneficiária e não têm relação direta com os produtos por ela adquiridos, seja de empresas ligadas ou de terceiros, sendo impróprio excluir da base de cálculo do preço parâmetro o ICMS que incidiu sobre os bens adquiridos da pessoa jurídica ligada para fins de cálculo do preço de transferência.

Assim, com a devida vênia do r. entendimento da d. relatora, voto por negar provimento nesta matéria.

Já com relação à matéria relativa à **“impossibilidade de desconsideração do método PIC”**, acompanho o voto da d. relatora .

Com efeito, a melhor interpretação a ser conferida ao art. 18, § 2º da Lei 9.430/1996¹ é o de que é perfeitamente admissível, como base de comparação, os preços praticados sobre o mesmo produto em operação realizada entre uma empresa ligada e uma terceira não vinculada, posto que o se busca com o dispositivo é aferir se as condições da operação entre as partes vinculadas atende ao princípio *arm's length*.

A base de comparação é feita em face de operação realizada entre partes independentes, ainda que o negócio a ser comparado tenha sido realizado entre partes ligadas.

¹ Art. 18.

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

Nesse sentido, a disposição trazida pelo art. 8º da IN. 243/2002 não autoriza interpretação diversa da prevista no texto legal. Ao contrário, esta apenas detalha e reafirma o espaço de aplicação do dispositivo legal, como bem analisado pela d. Conselheira Edeli Pereira Bessa, nos Acórdãos n.º 1101-00.747, de 13/06/20102 e n.º 1402-003.686, de 22/01/2019, por ela mencionados na sessão de julgamento em que acompanhou o voto da relatora.

Assim, o dispositivo é inteiramente aplicável no caso concreto.

Por tais razões, voto no sentido de divergir da relatora quanto à primeira matéria, negando provimento ao recurso especial da contribuinte e acompanha-la em seu voto quanto à segunda matéria, para dar provimento nesta parte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

No mérito, esta Conselheira acompanhou a I. Relatora para também afastar a infração referente à “impossibilidade de desconsideração do método PIC”.

O dissídio jurisprudencial neste ponto foi admitido em face do acórdão recorrido ter se pautado no entendimento de que *está correta a postura adotada pela autoridade fiscal, ao desconsiderar o tal método para apuração do preço parâmetro para fins de cálculo referentes à aquisição das matérias-primas de terceiros por pessoa jurídica vinculada no exterior, pois há uma infração ao artigo 8º da IN nº 243/2002*, ao passo que o paradigma nº 1301-003.212 expressou que *inexiste óbice à consideração, na apuração de preços parâmetros, de operações e de compra e venda, realizadas entre uma sociedade vinculada ao sujeito passivo e terceiros independentes*.

Como relatado no recorrido:

A Autoridade Fiscal esclareceu que desconsiderou o método PIC pelo fato de a Impugnante ter adotado como parâmetro para o cálculo faturas e invoices referentes à aquisição das mesmas matérias primas por pessoa jurídica vinculada no exterior de terceiros. Em seu fundamento, a Autoridade Fiscal entendeu que a comparação com operações de pessoa jurídica vinculada com terceiros não vinculados infringe a norma disposta no artigo 8º da IN 243.

Esta Conselheira já proferiu voto na linha do paradigma, inclusive manifestando divergência no âmbito do Colegiado que proferiu o recorrido, nos termos do seguinte voto condutor do Acórdão nº 1402-003.686:

Consoante relatado, a autoridade fiscal rejeitou os cálculos da contribuinte acerca dos ajustes de preços de transferência com base nos métodos PIC e CPL porque insuficientemente documentados, e determinou novos ajustes com base no método PRL60, apurando diferenças de R\$ 684.653.997,25 em relação aos ajustes originalmente calculados com base no método PIC, e de R\$ 1.224.956.995,89 em relação aos ajustes originalmente calculados com base no método CPL, além de apurar diferença de R\$ 68.026.477,74 na recomposição dos cálculos da contribuinte com base no método PRL60. Assim, *a diferença total de ajustes no preço de transferência entre o valor calculado pelo contribuinte e o valor calculado pela fiscalização, relativa a 4.467 insumos importados de pessoas jurídicas vinculadas/países com tributação favorecida (art. 2º IN 243/02, art. 1º IN 188/02) e desembaraçados no ano-calendário 2008, é de R\$ 1.977.637.470,88.*

A autoridade julgadora de 1ª instância reduziu a base tributável porque acolheu as retificações indicadas nas análises promovidas pela autoridade fiscal em razão da conversão do julgamento em diligência, consolidadas na planilha *Resumo de Recálculo de Ajuste Preço de Transferência*, na qual os novos ajustes com base nos métodos PRL20-60 ou PRL60, totalizaram R\$ 424.581.184,91 em relação aos ajustes originalmente calculados com base no método PIC, e R\$ 613.274.760,31 em relação aos ajustes originalmente calculados com base no método CPL, além da diferença de R\$ 30.984.874,55 na recomposição dos cálculos da contribuinte com base no método PRL60. Considerando o ajuste oferecido à tributação em DIPJ, no montante de R\$ 37.453.201,65, a base tributável foi reduzida de R\$ 1.977.632.259,73 para R\$ 1.031.387.618,42.

Com referência à alegação de regularidade do cálculo PIC efetuado pela recorrente, a autoridade lançadora apontou a inobservância do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, que assim dispõe:

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.

A autoridade lançadora rejeitou operações nas quais o exportador vinculado figurava como comprador, entendendo que os preços pagos pela SEC (Samsung Electronics Co. - sediada na Coreia) para seus fornecedores finais não seriam preços de transações entre partes independentes. Nos termos da acusação fiscal: *as operações relacionadas na mencionada planilha "Invoice 2008 - Versão Final" foram realizadas pela SEC - Samsung Electronics CO. LTD (pessoa jurídica VINCULADA à SEDA - Samsung Eletrônica da Amazônia Ltda CNPJ 00.280.273/0001-10 e da qual é SUA FORNECEDORA), e não pela SEDA - Samsung Eletrônica da Amazônia Ltda CNPJ 00.280.273/0001-10, portanto não atendendo à disposição contida no artigo 8º.*

parágrafo único, inciso I, II e III, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, que estabelece os critérios para apuração do preço parâmetro quando o contribuinte adotar o método PIC.

A recorrente defende que o art. 18, inciso I da Lei nº 9.430/96 permite a adoção, como referencial de comparação, de *preços utilizados em operações similares entre empresas não vinculadas*, e recorda que o princípio *arm's length* procura eliminar do preço das operações entre membros de um mesmo grupo econômico ou comercial quaisquer influências decorrentes desse vínculo, de modo a encontrar o preço que teria sido acordado entre partes não relacionadas sob as mesmas condições negociais, ou seja, o legítimo preço de mercado. Destacando a permissão, no referido dispositivo legal, de que os preços parâmetros sejam apurados no mercado brasileiro e de outros países, ressaltando-se apenas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados, conclui que inexistiria vedação à adoção de preços praticados entre as partes vinculadas que operam com terceiros não vinculados, ainda que tais operações sejam posteriormente negociadas com partes vinculadas.

Esta Conselheira já acolheu entendimento neste sentido ao negar provimento a recurso de ofício no Acórdão nº 1101-00.747, do qual destaca-se:

RELATÓRIO

[...]

A Turma Julgadora excluiu os ajustes relativos à desconsideração do método PIC em razão dos argumentos assim veiculados no voto condutor do acórdão sob reexame:

DA DESCONSIDERAÇÃO DO MÉTODO PIC

Quanto ao método PIC, a fiscalização verificou que as faturas utilizadas nos cálculos, para efeito de comparação, eram de 2 tipos:

a) aquelas em que a empresa exportadora compra insumos de outras empresas não-vinculadas no exterior e os encaminha para si mesma ou para outra vinculada no exterior (vide diagrama à fl. 1792); e

b) aquelas em que a empresa exportadora compra insumos de outras empresas não-vinculadas no exterior, com o despacho da mercadoria diretamente efetuado à contribuinte no Brasil (vide diagrama à fl. 1793).

Dispõe o artigo 8º da IN SRF nº 243/2002 que:

“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”.

Em ambos os casos supracitados (“a” e “b”), as faturas utilizadas pela contribuinte para a apuração dos preços-parâmetro pelo método PIC decorreram de operações de compra e venda entre pessoas jurídicas não vinculadas entre si (em que pese uma das empresas ser vinculada à contribuinte), não havendo, portanto, que se cogitar de manipulação de preços, enquadrando-se essas operações perfeitamente na situação prevista no inciso III do § único do artigo 8º da IN SRF nº 243/2002, como alega a impugnante.

Ratificando o entendimento de que o fato de uma das empresas envolvidas nas operações ser vinculada à contribuinte não é impedimento para a utilização das faturas para a apuração dos preços-parâmetro segundo o método PIC, observe-se o inciso I do § único do artigo 8º da IN SRF nº 243/2002, que permite a utilização de vendas “pela mesma empresa exportadora”, ou seja, a empresa vinculada à contribuinte no exterior.

Assim sendo, não poderia a fiscalização desconsiderar os cálculos da contribuinte pelo método PIC e refazê-los utilizando outro método (no caso, o PRL).

Ademais, no segundo caso (“b”), são verossímeis e convincentes os argumentos da impugnante acerca do fato de que as coligadas no exterior teriam sido criadas para facilitar e otimizar os fluxos de compras, logística e pagamento aos fornecedores da contribuinte.

Nesse caso, não haveria nem que se falar em apuração de ajustes de preços de transferência, pois as empresas vinculadas à contribuinte no exterior são meras intermediárias (“interpostas pessoas”) entre a contribuinte e seus reais fornecedores (empresas não vinculadas), repassando sem lucro as mercadorias adquiridas, conforme análise da planilha contendo os preços praticados entre a empresa vinculada e a impugnante, e os preços praticados entre a empresa vinculada e seus fornecedores (docs. 04 e 5), planilha esta validada, por amostragem, através da análise dos documentos juntados aos autos (docs. 07 a 218).

Dessa forma, conclui-se que as transações, de fato, ocorreram entre a contribuinte e empresas não vinculadas no exterior (fornecedoras da empresa vinculada), não estando, portanto, sujeitas ao controle dos preços de transferência.

E, ainda que não fosse comprovada a condição das coligadas no exterior de meras intermediárias, as faturas utilizadas pela contribuinte para a apuração dos preços-parâmetro pelo método PIC não poderiam ter sido desconsideradas, pois enquadram-se perfeitamente no inciso III do § único do artigo 8º da IN SRF nº 243/2002, conforme já mencionado.

Por todo o exposto, há que se excluir da tributação os ajustes relativos aos itens para os quais houve a desconsideração do método PIC.

Em 21/11/2011 os autos foram submetidos à COCAT/PGFN/DF/MF para análise, que os devolveu sem a juntada de contrarrazões.

VOTO

[...]

A Instrução Normativa em referência enunciou hipóteses nas quais se verificariam operações *praticadas entre compradores e vendedores não vinculados*, na forma do §2º do art. 18 da Lei nº 9.430/96. E, ao assim proceder, pode-se constar que foram desprezadas hipóteses nas quais o comprador ou o vendedor da operação paradigma fosse uma pessoa jurídica vinculada, pois:

- ao admitir como paradigma preço decorrente de vendas pela *mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes*, declara-se válida a operação mesmo que a empresa exportadora vinculada à contribuinte figure como vendedora na nota fiscal da operação paradigma, desde que o comprador seja pessoa jurídica não vinculada;
- ao admitir como paradigma preço decorrente de compra pela *mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes*, declara-se válida a operação mesmo que a contribuinte figure como adquirente na nota fiscal da operação paradigma, desde que o vendedor seja pessoa jurídica não vinculada;

De fato, se a única interpretação possível do §2º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 fosse a literal, a Instrução Normativa SRF nº 243/2002 deveria ter restringido a obtenção do preço parâmetro, no método PIC, às *operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes*, terceira hipótese do parágrafo único de seu art. 18.

Revela a Instrução Normativa, portanto, que a melhor interpretação do dispositivo legal é aquela que admite como paradigmas operações nas quais uma das partes seja pessoa jurídica não vinculada. Se constitui paradigma admissível o preço decorrente de **vendas pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes**, não há motivo para desconsiderar o preço decorrente de **compras pela mesma empresa exportadora de pessoas jurídicas não vinculadas residentes ou não-residentes**.

Eventualmente esta hipótese não foi cogitada na Instrução Normativa porque, em outras circunstâncias, poderia majorar o ajuste exigido por desconsiderar, na operação paradigma, a margem de lucro da empresa exportadora na revenda destes produtos adquiridos de pessoas jurídicas não vinculadas à contribuinte.

Contudo, na medida em que a margem de lucro não é praticada, em regra, pela exportadora que atua como central de compras de grupo empresarial, é compreensível a adoção, pela contribuinte, de suas operações como referência para preço parâmetro, e não é possível desqualificar o método adotado apenas com base na interpretação adotada pela autoridade lançadora.

Assim, não há reparos à conclusão da autoridade julgadora de primeira instância. (*destaques do original*)

É certo que, como destacado ao final da transcrição acima, o caso concreto ali analisado tinha em conta pessoa jurídica vinculada que operava como central de compras da empresa brasileira no exterior, circunstância na qual não seria esperado o acréscimo de lucro no repasse das mercadorias adquiridas no exterior. De outro lado, não se pode olvidar que a Instrução Normativa SRF nº 243/2002, ao admitir como preço parâmetro aquele praticado em qualquer compra ou venda praticada por pessoas jurídicas não

vinculadas, ampliaria a dedutibilidade dos custos incorridos na importação dos mesmos produtos de pessoa vinculada por não excluir margens de lucros acrescidas em outras cadeias de revenda do produto.

Infere-se, daí, que é irrelevante a fase da cadeia comercial em que a operação foi realizada. Ela pode se dar em momento anterior ou posterior àquele no qual se verificou a operação comparada, permitindo a interpretação de que a lei admitiu como parâmetro qualquer operação na qual uma das partes seja pessoa jurídica não vinculada.

Veja-se, ainda, que a contribuinte, autuada pela mesma razão em período de apuração subsequente (2010), já submeteu a questão aqui em debate à 1ª Turma desta 4ª Câmara que afastou a limitação imposta pela autoridade lançadora nos seguintes termos do voto condutor do Acórdão n.º 1401-001.844:

Não concordo com a DRJ, a mera vinculação a uma pessoa jurídica em uma ponta apenas não pode invalidar a conclusão de que os preços dessa empresa seriam "preços de mercado", mesmo que ligada, se praticadas com terceiros não vinculados.

E de fato não vejo como o art.18, §2º, da Lei n.º 9.430/96 possa limitar que se considere preço parâmetro de mercado as operações de compra e venda realizadas entre uma sociedade vinculada ao sujeito passivo e terceiros independentes.

O dispositivo legal ao se referir a "operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados", tem como norte principal afirmar que os polos sejam independentes, bastando um polo apenas, ou obviamente os dois, que seria o melhor caso.

A Instrução Normativa SRF n.º 243/02, que regulamentou essa matéria assim dispõe:

[...]

Há uma clara confusão que se faz à referência a "outras pessoas jurídicas não vinculadas", disposta no inciso III do parágrafo único do art.8º da IN SRF n.º 243/02. Tendo como norte o art.18º, §2º, da Lei n.º 9.430/96, a menção claramente às pessoas, cujas operações serão consideradas no cálculo do preço parâmetro e não a pessoa a que apura os preços parâmetros.

Nesse sentido, é pacífico que as instruções normativas não podem inovar o que dispõe a Lei.

Dessa forma, equivocou-se a fiscalização ao fazer a desconsideração do método PIC baseada apenas no fato de em uma das pontas das operações de compra e venda consideradas no cálculo haver sociedade vinculada ao sujeito passivo.

Por todo o exposto, dou provimento a este item e afasto o método PRL aplicado no lugar do PIC para essas situações.

Confirma-se que, como alegado pela recorrente, referida decisão não foi objeto de recurso especial pela Fazenda Nacional.

Em verdade, porém, vislumbra-se que a Instrução Normativa SRF n.º 243/2002 não limitou o disposto no art. 18, inciso I, §2º da Lei n.º 9.430/96 ao definir as operações *praticadas entre compradores e vendedores não vinculados*. Em todos as hipóteses teve-se como parâmetro a presença de uma pessoa jurídica não vinculada na operação paradigma e, sob esta ótica, é válido interpretar que o inciso III do parágrafo único do art. 8º da referida Instrução Normativa admite operações de compra e venda praticada

entre sujeitos não vinculados **entre si**, residentes ou não-residentes, prestando-se o vocábulo "outras" apenas a indicar que se trata de hipótese distinta das antecedentes.

Nesta linha é também o voto condutor do Acórdão nº 1103-000.787, citado pela recorrente:

Não há como concordar com a decisão recorrida, quando conclui que o art.8º da IN SRF nº 243/2002 impede que se leve em conta “*as compras realizadas pela exportadora (vinculada ao sujeito passivo)*”. Tal interpretação representa uma limitação ausente na lei de regência, especificamente no art.18, §2º, da Lei nº 9.430/96 (como visto acima, tal dispositivo permite sejam “*consideradas as operações de compra e venda praticadas **entre** compradores e vendedores não vinculados*”), e como tal, não pode prevalecer. A referência a “*outras pessoas jurídicas não vinculadas*”, estatuída no inciso III do parágrafo único do art.8º da IN SRF nº 243/02, neste caso, não diz respeito, à luz do art.18º, §2º, da Lei nº 9.430/96, a quem apura os preços parâmetros, mas às pessoas, cujas operações serão consideradas no cálculo.

Ainda neste voto, quando da análise da aplicação do método PRL, ver-se-á que a jurisprudência administrativa consolidou-se corretamente no sentido de que às Instruções Normativas reserva-se a função de interpretar a norma legal, sendo-lhes vedado impor, por exemplo, restrição nela não prevista.

Não poderia a fiscalização, apenas motivada pelo fato de em uma das pontas das operações de compra e venda consideradas no cálculo haver sociedade vinculada ao sujeito passivo, afastar a opção pelo método PIC. Caberia, se fosse o caso, carrear aos autos elementos outros que comprovassem que tais preços praticados não refletiriam preços de mercado em condições de pagamento semelhantes.

Com a razão o Recorrente, devendo ser afastado o método PRL aplicado pela fiscalização. (*destaque do original*)

Assim sendo, e tendo também em conta que nas hipóteses cogitadas na Instrução Normativa não foram excluídos preços praticados em fases subsequentes da cadeia de revenda, nas quais se presume a agregação de maior margem de lucro, não podem ser rejeitadas operações nas quais um terceiro transaciona com pessoa jurídica vinculada à contribuinte e sua fornecedora.

Estas as razões, portanto, para dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Quanto à cogitação de que haveria argumento subsidiário apresentado pelo sujeito passivo quanto à reformulação dos ajustes segundo o método PIC, importa observar que o acórdão recorrido decidiu por negar provimento ao recurso voluntário com base no ponto acima em debate, e se outro argumento havia para descon sideração dos ajustes em referência, e não foram eles apreciados pelo Colegiado *a quo*, cumpria à interessada ter oposto embargos de declaração. Não se trata, aqui, decisão favorável ao sujeito passivo, que dispensa o Colegiado de apreciar os demais argumentos de defesa quando já adotou fundamento suficiente para a decisão. Para negar provimento ao recurso voluntário deveriam ter sido rejeitados todos os argumentos de defesa do sujeito passivo e, em caso de eventual omissão, deveria ser ela alegada em embargos de declaração.

De toda a sorte, na medida em que o presente voto é no sentido de reverter o fundamento adotado no acórdão recorrido, revertida está a negativa de provimento ao recurso voluntário neste ponto, o que dispensaria o exame de eventuais outros argumentos de defesa apresentados quanto a este ponto da exigência.

Por tais razões, também aqui deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte para exclusão das repercussões da objeção fiscal à *aquisição das mesmas matérias primas por pessoa jurídica vinculada no exterior de terceiros* nos ajustes calculados com base no método PIC.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA