



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.722777/2011-71
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.712 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 17 de janeiro de 2020
Recorrente Merial Saúde Animal Ltda
Interessado Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SÚMULA CARF Nº 115 RICARF. ART. 67, §3º.

Não é conhecido recurso especial contra acórdão que adote entendimento de Súmula CARF, nos termos do artigo 67, §3º, do RICARF (Portaria MF 343/2015).

Súmula CARF nº 115

A sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

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

Ano-calendário: 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AGREGAÇÃO DE VALOR. MÉTODO PRL 20. NÃO APLICAÇÃO.

Descabe a aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento (PRL 20) nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens importados.

MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS. INCLUSÃO.

Na apuração dos preços praticados de acordo com o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), devem ser incluídos o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação, nos termos do que preconiza o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, na redação vigente à época dos fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto às matérias PLR 20 e inclusão dos valores do frete, seguro e imposto de importação e, no mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Cristiane Silva Costa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Viviane Vidal Wagner.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto em face de acórdão que negou provimento ao recurso voluntário.

Cientificada, a Recorrente apresentou recurso especial tempestivamente apontando divergência com relação a 3 matérias.

A Presidente da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial, apenas não admitindo os acórdãos n.ºs 108-09.551 (tema II) e 1102-001.238 (tema III) como paradigmas.

A seguir transcreve-se o título das matérias, as ementas dos paradigmas admitidos e o respectivo trecho do despacho de admissibilidade que analisa e conclui dar seguimento ao recurso especial quanto a cada uma delas:

(I) ilegalidade da Instrução Normativa 243/02, no cálculo do Método PRL 60

Acórdão paradigma 1101-000.864

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. LEI. NORMAS COMPLEMENTARES.

As normas postas pelo executivo para operacionalizar ou interpretar lei devem estar dentro do que a lei propõe e ser com ela compatível.

FÓRMULAS PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL 60%. LEI Nº 9.430. IN SRF Nº32. IN SRF Nº243.

A IN SRF nº 32, de 2001, propõe fórmula idêntica a posta pela lei no 9.430, de 1996. A IN SRF nº 243, de 2002, desborda da lei, pois utiliza fórmula diferente da prevista na lei, inclusive mencionando variáveis não cogitadas pela lei.

LANÇAMENTO. IN SRF Nº 243.

Os ajustes feitos com base na fórmula estabelecida na IN SRF nº 243, de 2002, que sejam maiores do que o determinado pela fórmula prevista na lei, não têm base legal e devem ser cancelados.

Acórdão paradigma 1202-000.835

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2004

(...)

CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL60 PREVISTO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. INAPLICABILIDADE. A função da instrução normativa é de interpretar o dispositivo legal, encontrando-se diretamente subordinada ao texto nele contido, não podendo inovar para exigir tributos não previstos em lei. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos.

A IN SRF nº 243, de 2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL60%, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo.

Despacho de admissibilidade:

Ao analisar a questão suscitada do sujeito passivo, em face aos acórdãos ditos paradigmas, verifico que a Recorrente logrou comprovar que houve interpretação diferente entre Câmaras deste CARF, quanto à legalidade, ou ilegalidade, da IN SRF nº 243/2008, ao tratar dos cálculos para auferir o preço de transferência, segundo o método PRL 60%.

Ou seja, enquanto no acórdão recorrido entendeu-se que descabe a arguição de ilegalidade dessa IN SRF nº 243/2002 porque sua metodologia de cálculo pelo método PRL60% buscou apenas proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção; de outra banda, nos paradigmas, a fórmula da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, para cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL60% incorporou ilegalmente variáveis não previstas em lei.

Por conseguinte, restando configurada a divergência arguida pela recorrente, deve-se dar seguimento a esta primeira matéria do presente Recurso Especial.

(II) aplicabilidade do Método PRL 60 ou PRL 20 aos princípios ativos importados da Pessoa Jurídica vinculada do exterior

Acórdão paradigma 105-17.210

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL 20 E PRL 60 - ACONDICIONAMENTO DO PRODUTO IMPORTADO PARA POSTERIOR REVENDA - FRACIONAMENTO DO PRODUTO IMPORTADO EM QUE NÃO OCORRE A TRANSFORMAÇÃO DO PRODUTO - O mero acondicionamento de produtos em novas embalagens para fins de venda para o mercado interno não exclui a aplicação do método PRL 20, por não configurar hipótese de “bens importados aplicados à produção”.

O fato de haver agregação de valores ao produto importado não resulta em afirmar que os mesmos passaram por processo de industrialização ou que foram aplicados na produção de um produto final. O critério utilizado pela lei nº 9.430/96 que impossibilita a utilização do PRL 20 refere-se a aplicação do produto importado na “produção”, e isto não foi verificado na hipótese dos autos.

Despacho de admissibilidade:

1ª paradigma (105-17.210)

Constata-se, pois, que a divergência jurisprudencial está perfeitamente demonstrada. No voto proferido no acórdão recorrido consignou-se que qualquer intervenção realizada, por acarretar agregação de valor pelo importador, descaracteriza a mera revenda (pura), e assim implica na submissão a incidência do PRL60 e não do PRL 20.

De outra banda, o paradigma traz entendimento oposto no sentido que a agregação de valores ao produto importado por si só não resulta em afirmar que os mesmos passaram por processo de industrialização como acontece no simples acondicionamento de produto importado e acabado, para revenda no País, sendo possível ainda se aplicar o método do PRL 20 neste caso.

A respeito de se poder cogitar que as situações não seriam assemelhadas: no recorrido parte da glosa se deveu ao fato de a agregação se dar através de elementos inertes, aditivos e diluentes aos princípios ativos, enquanto no paradigma a agregação se referiu a reacondicionamento do produto. O próprio recorrido tratou de esclarecer que seriam situações fáticas assemelhadas para efeito de interpretação da lei:

Foram feitas alegações específicas quanto aos produtos pa491, pa492, pa493, pa494. Sobre o fato de a reembalagem poder ou não configurar aplicação dos bens à produção, se remete às considerações já tecidas quando da análise da integração de elementos inertes, aditivos e diluentes aos princípios ativos. Mutatis mutandis, o entendimento a ser aplicado é o mesmo.

Como se vê, a base da divergência assentou-se em saber se os bens importados podem sofrer alguma manipulação no País antes de serem revendidos e ainda assim poder se aplicar o PRL 20 ao invés do 60.

(...)

Portanto, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial também nesta matéria, mas apenas por meio do paradigma n.º 105-17.210.

(III) inclusão dos valores do frete, seguro e imposto de importação no preço de aquisição do bem da PJ vinculada, do exterior no Método PRL

Acórdão 108-09.763

IRPJ - CSLL - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - FRETES, SEGUROS E IMPOSTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO - Na apuração dos preços praticados, assim como dos preços-parâmetro, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação. Precedentes no Acórdão n.º 103-23.199, de 13/09/2007, DOU de 07.11.2007 e Acórdão n.º 105-16.711, de 17/10/2007.

Despacho de admissibilidade:

2º PARADIGMA - Ac. 108-09.763

Em relação a este paradigma, a divergência jurisprudencial está bem assentada, consoante é possível constatar do confronto de excertos dos votos condutores do recorrido e paradigma.

Enquanto o acórdão recorrido decidiu que os valores relativos a frete, seguro e tributos sobre importação devem compor o preço praticado quando adotado o método PRL, nos termos do art. 18, §6º, da Lei n.º 9.430/96, o paradigma decidiu no sentido contrário, ou seja, as despesas não poderiam compor o preço praticado por serem sempre dedutíveis pela legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas.

Assim, através apenas do paradigma n.º 108-09.763, verifica-se que a divergência apontada no Recurso Especial resta devidamente caracterizada.

Cientificada, a contribuinte não se manifestou.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, aduzindo especificamente questões de mérito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Antes de adentrar ao exame do Recurso apresentado, cumpre esclarecer que o presente processo tramita na condição de paradigma, nos termos do artigo 47 do Anexo II do

Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

Art. 47. Os processos serão sorteados eletronicamente às Turmas e destas, também eletronicamente, para os conselheiros, organizados em lotes, formados, preferencialmente, por processos conexos, decorrentes ou reflexos, de mesma matéria ou concentração temática, observando-se a competência e a tramitação prevista no art. 46.

§ 1º Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, será formado lote de recursos repetitivos e, dentre esses, definido como paradigma o recurso mais representativo da controvérsia. (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018)

§ 2º O processo paradigma de que trata o § 1º será sorteado entre as turmas e, na turma contemplada, sorteado entre os conselheiros, sendo os demais processos integrantes do lote de repetitivos movimentados para o referido colegiado. (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018)

§ 3º Quando o processo paradigma for incluído em pauta, os processos correspondentes do lote de repetitivos integrarão a mesma pauta e sessão, em nome do Presidente da Turma, sendo-lhes aplicado o resultado do julgamento do paradigma. (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018)

Nesse aspecto, esclareço que cabe a esta Conselheira o relatório e voto apenas deste processo, de forma que o entendimento a seguir externado tem por base exclusivamente a análise dos documentos, decisões e recurso anexados neste processo.

Feito tal esclarecimento, passa-se ao exame das razões de Recurso.

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 da i. Presidente da 1ª Seção do CARF para conhecimento do Recurso Especial quanto aos temas II e III, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Quanto ao tema I, todavia, necessário observar que, posteriormente à interposição do recurso especial, este CARF aprovou enunciado de súmula coincidente com o entendimento esposado pelo acórdão recorrido, veja-se:

Súmula CARF nº 115

A sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Tal circunstância impede o conhecimento do recurso especial quanto a essa matéria, nos termos do artigo 67, § 3º, do Anexo II do RICARF:

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARE, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Assim, oriento meu voto para conhecer parcialmente do recurso especial, não conhecendo-o quanto à matéria “(I) *ilegalidade da Instrução Normativa nº 243/02, no cálculo do Método PRL 60*”, e conhecendo-o quanto às matérias “(II) *aplicabilidade do Método PRL 60 ou PRL 20 aos princípios ativos importados da Pessoa Jurídica vinculada do exterior*” e “(III) *inclusão dos valores do frete, seguro e imposto de importação no preço de aquisição do bem da PJ vinculada, do exterior no Método PRL*”.

Mérito

Passa-se à análise do mérito relativo às duas matérias para as quais foi dado seguimento ao recurso especial, quais sejam: “(II) *aplicabilidade do Método PRL 60 ou PRL 20 aos princípios ativos importados da Pessoa Jurídica vinculada do exterior*” e “(III) *inclusão dos valores do frete, seguro e imposto de importação no preço de aquisição do bem da PJ vinculada, do exterior no Método PRL*”.

(II) aplicabilidade do Método PRL 60 ou PRL 20 aos princípios ativos importados da Pessoa Jurídica vinculada do exterior

Neste ponto, sustenta a Recorrente que, independentemente da discussão acerca da legalidade da IN 243/2002, quanto aos princípios ativos importados, aplica-se o método PRL com margem de 20%, e não 60%, nos termos da nova redação dada pelo artigo 2º da Lei 9.959/2000, à alínea “d” do Inciso II do artigo 18 da Lei 9.430/1996:

(...)

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;

Para tanto, defende que a adição de simples elementos inertes, diluentes ou aditivos, aos princípios ativos importados não se caracteriza “produção”, já que não dá origem a outro bem. Pelo contrário, sustenta que, mesmo após tal adição, o princípio ativo conserva a mesma substância e característica científicas.

O acórdão recorrido, por sua vez, considerou que o requisito para a aplicação do PRL60 não é a existência de um processo de industrialização *stricto sensu*, assemelhado ao previsto na legislação do IPI. Para tal decisão, a condição que torna aplicável o método PRL60 é a simples existência de agregação de valor, ainda que o processo do qual decorra esse resultado

não possa ser reconhecido como um típico processo de industrialização nem resulte em produto diverso do original.

A divergência está, portanto, no alcance dos termos “produção” e “revenda” utilizados pela legislação para diferenciar as hipóteses de utilização de margem de lucro de 20% ou de 60% no método PRL.

No caso, compreendo que o critério utilizado pela Lei n.º 9.430/1996 é o de aplicar o produto importado na “produção”, e isto não foi verificado na hipótese dos autos. O fato de haver agregação de valores ao produto importado não necessariamente resulta em afirmar que estes foram aplicados na “produção”, eis que esta pressupõe um produto final, diverso do original.

A própria Receita Federal se pronunciava no sentido de que a produção envolvia a alteração das características do bem, resultado em “outro bem”. Neste sentido, veja-se a Solução de Consulta Cosit n.º 9/2003 (grifamos):

Para efeito de determinação do preço de transferência, é vedada a aplicação do Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), com margem de lucro de vinte por cento, às operações que se enquadram no conceito de **produção de outro bem, assim entendidas aquelas em que haja alteração de bem importado, que envolva transformação ou agregação de seu valor**, para posterior comercialização no mercado nacional. Em tais operações, é admitido o uso de qualquer dos seguintes métodos : Preço de Revenda menos Lucro (PRL) - com margem de lucro de sessenta por cento —; Custo de Produção mais Lucro (CPL); Preços Independentes Comparados (PIC).

(...)

Ocorre revenda quando o mesmo produto é comprado e, posteriormente, vendido, sem sofrer quaisquer transformações durante o processo — nem antes nem depois da comercialização. **Na produção, compra-se um determinado bem cuja transformação resultará em novo produto com características distintas do produto original utilizado.**

Nesse passo, pertinentes as observações feitas pelo então conselheiro Luiz Flávio Neto, em declaração de voto ao acórdão 9101-002.416, de 17 de agosto de 2016, que adoto como razões adicionais de decidir:

A investigação quanto ao sentido da “produção” e “aplicação” de bens importados, para o controle dos preços de transferência estabelecido pelo art. 18, II, “d”, “1” e “2”, da Lei n. 9.430/96, pode ser conduzida ao menos por duas vertentes: i) pela tomada em empréstimo dos significados tradicionais das expressões na legislação aplicável ao IPI; ii) pela construção de sentido a partir da Lei n. 9.430/96 e dos propósitos da legislação de preços de transferência.

É controvertida a tomada em empréstimo da legislação aplicável ao IPI para a interpretação da expressão “bens importados aplicados à produção”, contida no art. 18 da Lei n. 9.430/96. Não se trata apenas de tributos diversos, como também é muito distinto o contexto e a finalidade com que leva à escolha dos termos utilizados em seus enunciados prescritivos.

(...)

Ocorre que significado da expressão “bens importados aplicados à produção” é mais adequadamente construído a partir da própria Lei n. 9.430/96 e dos propósitos da legislação de preços de transferência.

Nesse sentido, o estudo doutrinário de LUÍS EDUARDO SCHOUERI bem ilustra os riscos desse recurso à legislação do IPI sem a devida ponderação, *in verbis*:

“7.2.4.5.4. Nesse sentido, o termo ‘produção’ deve se restringir aos casos de ‘transformação’ e, ainda assim, nem sempre. Com efeito, nos termos da legislação do IPI, basta que um produto obtenha nova classificação fiscal para que se tenha uma transformação. Ocorre que, muitas vezes, se dão classificações fiscais diversas a produtos idênticos, conforme o estado em que se apresentem. Isso é muito comum para os produtos químicos.

Ora, tal ‘transformação’ não implica se perca o produto, que continua plenamente localizável e, portanto, sujeito a ser revendido, tal como entende a fiscalização.”

Dessa forma, ainda que uma operação seja classificada para fins de IPI como “transformação”, não necessariamente deverá ser considerada “produção” para fins de preços de transferência. Não há comunicação obrigatória e necessária de tal jaez.

É fundamental observar que o legislador, por meio do controle dos preços de transferência, ao atribuir tratamento tributário isonômico aos contribuintes por meio da legislação de preços de transferência, distinguiu a importação para “revenda” da importação de insumo para “produção”, determinando que a margem de 20% fosse adotada para o primeiro e, para o segundo, a margem de 60%.

A legislação de preços de transferência, vigente à época dos fatos relacionados ao presente caso, adotou a margem de 60% considerando que o bem importado seria de tal forma alterado, representando apenas um dos insumos do produto final produzido, que o processo realizado pelo adquirente nacional lhe agregaria considerável valor. Daí a distinção da margem de 20%, adotada pelo legislador quando se tratasse de bens importados revendidos, da margem de 60%, adotada para a “hipótese de bens importados aplicados à produção”, de forma, independente de relações societárias ou negociais mantidas entre as partes, todos que se encontrem em situação semelhante tenham a sua capacidade contributiva tributada de forma equivalente.

(...)

Jamais se deve esquecer que as normas de preços de transferência se prestam simplesmente a garantir, nas operações internacionais, tratamento tributário isonômico, de forma que, independente de relações societárias ou negociais mantidas entre as partes, todos que se encontrem em situação semelhante tenham a sua capacidade contributiva tributada de forma equivalente.

Por compreender portanto que assiste razão à Recorrente, oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial quanto à utilização do PRL 20% quanto aos princípios ativos importados.

(III) inclusão dos valores do frete, seguro e imposto de importação no preço de aquisição do bem da PJ vinculada, do exterior no Método PRL

Nesta matéria, sustenta a Recorrente que a interpretação emprestada ao § 6º do artigo 18 da Lei 9.430/1996 pelo acórdão recorrido, no sentido da exigência da aplicação do

valor CIF + II, ou seja, o valor FOB acrescido do seguro, frete e imposto de importação, está equivocada, eis que, na verdade, o correto seria não incluir, no preço de aquisição, da empresa vinculada do exterior, esses valores de frete e de seguro pagos a terceiros e o valor do imposto de importação não recuperável, pago no desembaraço aduaneiro.

De fato, a exigência de inclusão no preço de aquisição, dos valores de frete e de seguro pagos a terceiros e o valor do imposto de importação não recuperável cria indevida restrição à redação original do § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996 (vigente no ano-calendário da autuação), ao limitar a dedutibilidade dos custos pagos pelo importador à própria União (e.g. Imposto de Importação) e a terceiras empresas com as quais o importador não possui qualquer vínculo (e.g. despesas com frete e seguro).

Recentemente, tal posicionamento foi referendado à unanimidade por turma ordinária deste CARF, nos termos do acórdão 1401-003.643, de 13 de agosto de 2019, de relatoria da Conselheira Leticia Costa Braga. Pela pertinência de suas considerações, transcrevo-as e adoto como razões complementares de decidir:

Vale mencionar que, como regra geral, os serviços de frete e seguro são prestados por terceiros não vinculados ao importador brasileiro. Na medida em que somente se sujeitam a ajustes de preços de transferência os custos que podem ser manipulados, os valores de frete e seguros pagos a terceiros não devem estar sujeitos às regras de preço de transferência e, portanto, devem ser integralmente dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSL devidos pelo importador.

Deveria, portanto, ser garantido à recorrente utilizar, na formação do preço de aquisição, para fins de comparação com o preço parâmetro, o valor FOB das importações, assim entendido como o preço da mercadoria entregue no porto de origem, ao invés do preço acrescido do frete e seguro internacionais que corresponde ao preço CIF.

Por outro lado, deve ser considerado que o que está sendo comparado são grandezas semelhantes e se estão incluídas tanto no preço parâmetro quanto no preço praticado os valores de frete, seguro e tributos, não há prejuízo ao Contribuinte, sendo essa forma de apuração apenas uma sistemática para a consideração do preço parâmetro.

Vejamos pois a legislação aplicável ao caso:

O art. 18 da Lei n. 9.430/96 prevê regras aplicáveis em geral a todos os métodos de preços de transferência:

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

(...)

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

O caput do dispositivo estabelece que dois fatores devem conjugar-se para a incidência das normas de preços de transferência¹:

- (i) operações realizadas com pessoas vinculadas; e
- (ii) operações de importação.

Como apenas quando esses dois fatores estiverem simultaneamente presentes deverá ser aplicada as normas de controle e ajuste prescritas pela Lei n. 9.430/96, trata-se de um binômio essencial para a aplicação da legislação dos preços de transferência.

O conceito de “pessoa vinculada” foi estabelecido pelo art. 23 da Lei n. 9.430/96:

Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

V – a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII – a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

No presente caso, entendo que os cálculos feitos pela Fiscalização devem ser retificados, eis que o Auditor Fiscal incluiu na base de cálculo o valor do frete, do seguro e dos impostos incidentes na importação, em que pesem terem sido contratados com terceiros.

O binômio essencial prescrito pelo art. 18, caput, da Lei n. 9.430/96, é determinante ao escopo das normas de preços de transferência, pois corresponde às condições essenciais para a sua incidência: tais normas alcançam operações realizadas por pessoas jurídicas brasileiras com (i) partes vinculadas (ii) residentes em outros países.

Ou seja, entendo que tais valores são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

No caso dos autos, a autoridade fiscal compreendeu que o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação deveriam submeter-se ao controle dos preços de transferência. Importa, portanto, verificar se tais operações realmente estão sob o escopo do binômio essencial prescrito pela Lei n. 9.430/96.

Para frete e o seguro, foram contratadas empresas sem vínculos com o contribuinte, o que inviabiliza, por si, o preenchimento do binômio essencial de incidência da Lei n. 9.430/96. Os tributos sobre a importação são devidos à União e aos Estados, que obviamente não são estrangeiros e nem são vinculados ao contribuinte.

Diante de mais essas evidências, é possível concluir que, no caso dos autos, o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação não preenchem os requisitos essenciais para que sejam tutelados regras de controle de preços de transferência.

Pelas razões acima, conduzo meu voto pelo provimento do recurso voluntário, excluindo-se o valor do frete, seguro e imposto do preço parâmetro.

Neste mesmo sentido, observou a Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, em seu voto (vencido) proferido no acórdão 9101-004.435, sessão de 8 de outubro de 2019:

No caso em tela, estamos tratando de regras de preços de transferência, em que se pressupõe a existência de pessoas vinculadas, e nesse âmbito devemos tratar a questão relativa à dedutibilidade dos fretes, seguros e tributos da importação. Assim, os dispêndios com tais despesas, pagos a pessoas não vinculadas não integram o preço parâmetro para fins de preço de transferência. Ou seja, o frete contratado não foi com empresa vinculada, e os seguros, foram contratados no Brasil, não se sujeitando ao preço de transferência, e por óbvio os tributos, devidos à União.

Ademais, de se ressaltar que a legislação de preços de transferência passou por relevantes alterações nos últimos anos, o que demonstra que as alterações tiveram por base motivação de que foram essenciais para compreender como deve ser realizado o cálculo do ajuste.

Nesse aspecto, trago à colação a exposição de motivos da Medida Provisória 563/2012, que foi convertida na Lei 12.715/2012, especialmente o item 61 e 62:

61. Como fruto de toda a experiência até então angariada no que concerne à aplicação de referidos controles, com o intuito de minimizar a litigiosidade Fisco-Contribuinte até então observada, e objetivando alcançar maior efetividade dos controles em questão, propõe-se alterações na legislação de regência.

62. Entre essas alterações, merecem destaque as seguintes:

(...)

c) não consideração de montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados **a título de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, vez que tais**

montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira;(gn)

Portanto, compreendo que a interpretação adequada da legislação é a de que os valores de frete, seguro e tributos sobre a importação devem ser neutros quanto ao controle dos preços de transferência e dessa forma devam ser excluídos do preço parâmetro.

Ante o exposto, oriento meu voto por dar provimento ao recurso voluntário quanto ao tema III, considerando correta a não inclusão, no preço de aquisição, da empresa vinculada do exterior, dos valores de frete e de seguro pagos a terceiros e do valor do imposto de importação pago no desembaraço aduaneiro.

Observo que, quanto às matérias II e III, sugeri a seguinte ementa para o julgado acima:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL 20 ou PRL 60. PRODUÇÃO X REVENDA. IMPORTAÇÃO DE PRINCÍPIO ATIVO.

O processo de adição de elementos inertes, diluentes ou aditivos aos princípios ativos importados para subsequente venda no mercado interno não caracteriza produção, autorizando a apuração do ajuste de preço de transferência pelo método PRL20.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO

Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto por conhecer parcialmente do recurso especial, não conhecendo-o quanto à matéria “(I) ilegalidade da Instrução Normativa nº 243/02, no cálculo do Método PRL 60”, e conhecendo-o quanto às matérias “(II) aplicabilidade do Método PRL 60 ou PRL 20 aos princípios ativos importados da Pessoa Jurídica vinculada do exterior” e “(III) inclusão dos valores do frete, seguro e imposto de importação no preço de aquisição do bem da PJ vinculada, do exterior no Método PRL”. No mérito, quanto às matérias conhecidas, dou provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira Viviane Vidal Wagner – Redatora Designada

Em que pese o voto bem fundamentado da i.relatora concordando com as teses do contribuinte, ora recorrente, prevaleceu no colegiado o entendimento em sentido contrário, confirmando a decisão recorrida e negando provimento ao recurso especial, quanto às matérias conhecidas.

Em relação à primeira divergência, sobre a “(II) aplicabilidade do Método PRL 60 ou PRL 20 aos princípios ativos importados da Pessoa Jurídica vinculada do exterior”, o recorrente aduz que a, par da discussão sobre a legalidade da IN SRF nº 243, de 2002, quanto aos princípios ativos importados, aplica-se o método PRL com margem de 20%, e não 60%, uma vez que, segundo ele, a adição de simples elementos inertes, diluentes ou aditivos, aos princípios ativos importados não se caracteriza “produção”, já que não dá origem a outro bem.

A decisão recorrida, por sua vez, considerou que a agregação de valor ao bem importado impõe a aplicação do método PRL60, ainda que o processo do qual decorra esse resultado não possa ser reconhecido como um típico processo de industrialização nem resulte em produto diverso do original.

Ao contrário do entendimento da i.relatora, que pauta a divergência no alcance dos termos “produção” e “revenda” utilizados pela legislação para diferenciar as hipóteses de utilização de margem de lucro de 20% ou de 60% no método PRL, entende-se que a existência de agregação de valor ao custo dos bens importados impede a utilização da margem de lucro de 20% no método PRL.

Veja-se que o artigo 2º da Lei 9.959, de 2000, deu nova redação à alínea “d” do Inciso II do artigo 18 da Lei 9.430/96, conforme abaixo:

Art. 2º A alínea "d" do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação: (Vide Medida Provisória nº 472, de 2009).
(Vide Medida Provisória nº 476, de 2009).

"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." (NR)
(grifou-se)

Como se vê, a distinção entre as margens na adoção do método PRL reside justamente na agregação de valor ao bem: enquanto o PRL60 é utilizado nos casos em que há agregação, o PRL20 é usado nos casos de simples revenda (sem qualquer agregação de valor).

Nos casos em que os bens são simplesmente revendidos, sem manipulação que implique em custos, o tratamento fiscal diferenciado é justificado pela aplicação de margem de lucro menor nos cálculos dos preços parâmetro pelo método PRL.

De outro lado, não se pode permitir a equiparação com a utilização dessa margem diferenciada nos casos em que há a agregação de valor, como é o caso dos autos, sob o risco de se causar distorções na apuração dos preços parâmetro pelo método PRL e, logo, nos preços de transferência.

Sobre o tema, já se manifestou a 1ª Turma da CSRF nesse sentido, como no exemplo do Acórdão nº 9101002.316, de 2016, de relatoria do i.Conselheiro Marco Aurélio Pereira Valadão, negando provimento ao recurso especial do contribuinte, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2006, 2007, 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AGREGAÇÃO DE VALOR. MÉTODO PRL 20. NÃO-APLICAÇÃO. Descabe a aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento (PRL 20) nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens importados.

Assim, não merece provimento o recurso especial do contribuinte nessa matéria.

Quanto à segunda divergência, sobre a “(III) *inclusão dos valores do frete, seguro e imposto de importação no preço de aquisição do bem da PJ vinculada, do exterior no Método PRL*”, o recorrente sustenta que o § 6º do artigo 18 da Lei 9.430/96 permite concluir que não deveriam ser incluídos, no preço de aquisição de empresa vinculada do exterior, os valores de frete e seguro pagos a terceiros nem o valor do imposto de importação não recuperável.

Ocorre que essa tese não permite a necessária comparabilidade entre o preço praticado e o preço parâmetro, no qual aquelas despesas já se encontram inseridas.

Para fins de preços de transferência, a comparabilidade é requisito essencial e impõe a adoção de bases semelhantes. Assim, o preço praticado, à luz do princípio do *arm's lenght*, equivale ao preço de aquisição da mercadoria (FOB) acrescido dos valores de frete, seguro e tributos devidos na importação. Esses valores compõem o preço parâmetro apurado pelo método PRL, logo, devem também compor o preço praticado, de modo a permitir a comparação entre os preços.

Isso não significa que tais operações (frete, seguro e tributos na importação) estejam sendo submetidas a controle por preços de transferência, uma vez que esses valores são custos integralmente dedutíveis na apuração do lucro líquido do período. Apenas o que

ultrapassar o preço parâmetro apurado será objeto de adição ao lucro real, a título de preços de transferência.

Veja-se que a norma em comento disciplina a apropriação de custos na determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas submetidas ao lucro real:

Lei nº 9.430/96

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

[...]

§ 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. (grifou-se)

O referido dispositivo encontra-se em perfeita consonância com o art. 13 do Decreto Lei nº 1.598, de 1977, base legal dos arts. 289 e 290 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), que assim dispõe sobre o custo contábil:

Art. 13 O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de **transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.**

§ 1º O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo; [...] (grifou-se)

Assim, a partir da interpretação literal e finalística de dispositivo legal vigente à época dos fatos (art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96) conclui-se que a regra é a inclusão, na determinação do custo da importação, do frete, seguro e dos tributos devidos na importação.

Esse entendimento é ratificado pela alteração promovida pelo art. 48 da Lei nº 12.715, de 2012, para, **a partir da data de sua vigência**, em 1º de janeiro de 2013, considerar que os valores de frete e de seguro, atendidas certas condições, **não integram** o custo para fins de aplicação do método PRL.

A interpretação restritiva imposta à novel legislação confirma que, na vigência da redação anterior, deveriam ser tais valores incluídos no cálculo do preço praticado.

A jurisprudência desta 1ª Turma da CSRF tem se mantido firme nesse sentido, como denotam diversos precedentes, dentre os quais o mencionado pela i.relatora, **Acórdão nº 9101-004435**, de 2019, cujo voto vencedor ficou a cargo do i.Conselheiro André Mendes de Moura, que prolatou a seguinte ementa quanto ao tema:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. 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.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 12.715, DE 2012. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. EXCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Com a Lei nº 12.715, de 2012 (conversão da MP nº 563, de 2012) o mecanismo de comparabilidade passou por alteração em relação à Lei nº 9.430, de 1996, no sentido de se excluir da apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos incidentes na importação.

Outra decisão que merece ser citada é o Acórdão nº 9101-003508, de 2018, de relatoria do i. Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, assim ementado:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.

Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. A inclusão desses valores no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito do sujeito passivo em deduzi-los como despesa no levantamento do lucro líquido do exercício. Por outro lado, a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado prejudicaria a sua comparabilidade com o preço-parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que, neste, estão necessariamente incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

E, ainda, o Acórdão nº 9101-004011, de 2019, de minha relatoria, com a seguinte ementa:

MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS. INCLUSÃO.

Na apuração dos preços praticados de acordo com o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), devem ser incluídos o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação, nos termos do que preconiza o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, na redação vigente à época dos fatos.

No presente caso, portanto, à luz da legislação vigente à época dos fatos, estão corretos o procedimento da fiscalização e a posição adotada pelo acórdão recorrido, o qual não merece reparos.

Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

