



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

Processo n° 16561.720008/2011-31
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-001.403 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de julho de 2013
Matéria IRPJ
Recorrentes MICHELIN ESPÍRITO SANTO COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO,
EXPORTAÇÃO LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PIC. DESQUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Não logrando a fiscalização comprovar que as transações utilizadas pela contribuinte na apuração dos preços de transferência segundo o método PIC (Preços Independentes Comparados) foram realizadas entre pessoas vinculadas, descabe a desqualificação do referido método, devendo os correspondentes ajustes serem excluídos da tributação.

PREÇO PRATICADO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. CLÁUSULA CIF.

Como decorrência de expressa disposição legal (§ 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, antes do advento da Lei nº 12.715, de 2012) e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, o valor do frete, seguro e tributos incidentes na importação devem compor o preço praticado, quer nas operações com cláusula CIF (valor constante dos documentos de importação), quer nas operações com cláusula FOB (ônus suportado pelo importador).

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/08/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 10/10/2013 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 21/08/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 28/10/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 29/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez, que davam provimento. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá – Relator

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Paulo Roberto Cortez, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Carlos Pelá.

Relatório

Tratam-se de autos de infração de IRPJ e CSLL, por meio dos quais exige-se da contribuinte ajustes adicionais nas bases de cálculo desses impostos, referentes ao ano-calendário de 2007, relativos a preço de transferência.

A fiscalização identificou supostas incorreções na utilização do Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) e do Método do Preço de Revenda menos Lucro – margem de 20% (PLR20) para comprovação dos preços de transferência em relação a operações de importação de produtos de empresas coligadas destinados à revenda.

Analisando os documentos e cálculos apresentados pela contribuinte para a comprovação do método PIC, a fiscalização concluiu pela não aceitação do referido método, entendendo imprestável a documentação apresentada, em função do disposto no § único do artigo 40 da IN SRF nº 243/2002 e pela não aceitação do ajuste declarado, espontaneamente, no decurso da fiscalização.

Conforme entendimento fiscal, a utilização do método PIC para a apuração do limite de dedutibilidade fiscal de despesas incorridas na importação de pneus de sociedades coligadas situadas no exterior (Colômbia e Holanda) teria sido indevida, tendo em vista que para cálculo do referido método foram utilizados preços praticados em operações realizadas entre a coligada da contribuinte e revendedores varejistas autorizados, nas quais haveria exclusividade.

Em função disso, a fiscalização adotou outro método para comprovação dos preços de transferência, o método PRL20 (alínea "a" do inciso IV do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002), uma vez que os produtos teriam sido importados de pessoas vinculadas e revendidos no país sem qualquer agregação de valor ao custo dos bens adquiridos, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens.

O preço praticado pela fiscalização foi calculado de acordo com os custos constantes dos documentos de importação dos insumos/produto, sendo ele a soma do custo de aquisição da mercadoria FOB + valor dos fretes internacionais + valor dos seguros internacionais + o valor do Imposto de Importação, nos termos do § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002. Os produtos e valores para os quais foram apurados ajustes pelo método do PRL20 constam do demonstrativo de fls. 524/526.

No que toca à parcela remanescente de produtos importados de empresas coligadas no referido período, para qual a contribuinte originalmente aplicou o método PLR20, afirma a fiscalização que a contribuinte deveria ter adicionado aos preços praticados nas respectivas operações as despesas incorridas com o pagamento de frete, seguro e Imposto de Importação, para fins de comparação com os preços-parâmetro calculados de acordo com este método.

Assim, a fiscalização também procedeu ao arbitramento do cálculo dos preços de transferência dos aludidos produtos, de modo que foram realizados ajustes fiscais adicionais, dando origem aos valores lançados.

Cientificada dos lançamentos, a contribuinte apresentou a impugnação (fls. 6336/6367), alegando, em síntese, o seguinte:

1) A correta utilização do método PIC, uma vez que não há qualquer espécie de vínculo entre a sociedade coligada da contribuinte (Icollantas) com sede na Colômbia e os revendedores que dela adquiriram produtos nesse país, sendo certo que inexistente relação de exclusividade comercial entre tais partes. Anexa notas fiscais emitidas pelos revendedores para consumidores finais no exercício de 2007 (doc. 3 da impugnação), para evidenciar que o preço praticado na revenda de produtos de mesmo modelo e em datas muito próximas é absolutamente distinto;

2) Inexistente vinculação entre a Icollantas e os revendedores varejistas, porquanto estes não desenvolvem a atividade de agentes, distribuidores ou concessionários daquela nos termos do artigo 23, inciso IX, da Lei nº 9.430/96, restando totalmente afastada a possibilidade de manipulação de preços;

3) Os contratos celebrados entre a Icollantas e os revendedores varejistas prevêm tão-somente que estes não devem vender em seus estabelecimentos pneus idênticos ou similares de marcas concorrentes à Icollantas. Que, no entanto, é facultado aos revendedores varejistas vender pneus de marcas diversas em seus estabelecimentos, bastando para isso que se tratem de modelos distintos, bem como é perfeitamente possível que exista mais de um revendedor da Icollantas estabelecido na mesma área de um município. Que isso efetivamente ocorre no caso em tela, em que há revendedores localizados no mesmo bairro de Bogotá (Fontibón), como se verifica das faturas comerciais emitidas pela Icollantas para eles (doc. 05 da impugnação). Anexa documentos (doc. 06 da impugnação) para comprovar que existem 133 revendedores dos produtos vendidos pela Icollantas na Colômbia, sendo 32 deles somente no Departamento da Cundinamarca, onde está localizado o Distrito da Capital Bogotá.

4) A autoridade lançadora desconsiderou o cálculo efetuado em sua integralidade com base apenas no alegado vínculo entre uma de suas coligadas - Icollantas - e revendedores varejistas na Colômbia, ignorando por completo as operações realizadas pela primeira com sua coligada sediada nos Países Baixos (Holanda), as quais também foram abrangidas pelo método PIC.

5) Considerando que os preços praticados pela coligada na Holanda e terceiros independentes são plenamente válidos para a aplicação do método PIC - o que sequer foi contestado pela autoridade lançadora - , resta claro que a mera desconsideração dos preços praticados entre a coligada colombiana e determinados revendedores não é suficiente para afastar a aplicação do método PIC.

6) No método PIC, é facultado à pessoa jurídica efetuar ajustes no valor dos bens importados em virtude de diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo, sendo certo que, no caso de produtos idênticos, os ajustes relativos às quantidades negociadas serão feitos com base em documentos de emissão da empresa vendedora (artigo 9º, § 1º, inciso II, e § 4º, da IN SRF nº 243/2002), como é o caso das notas ou cartas de crédito;

7) Apresentou à fiscalização toda a documentação referente às operações de venda de pneus por parte das empresas coligadas a terceiros, inclusive as notas de crédito emitidas por estas, que, por refletirem as devoluções de parte destas mercadorias, resultaram em alteração da média ponderada dos preços independentes comparados. Que a apresentação das notas de crédito em foco não teve a finalidade de propiciar quaisquer efeitos positivos para

a contribuinte no que tange à apuração do preço-parâmetro dos produtos importados; pelo contrário, visou tão-somente demonstrar de forma escorreita à fiscalização os valores efetivamente praticados nas operações entre as coligadas e os terceiros independentes, mormente no que se refere à quantidade dos produtos vendidos, conforme memórias de cálculo apresentadas à fiscalização.

8) A fiscalização não poderia classificar os documentos apresentados pela contribuinte como imprestáveis se deles próprios se utilizou para efetuar seu cálculo do preço-parâmetro mediante a aplicação do método PRL20, como é o caso do Livro de Registro de Inventário - Modelo 7.

9) Os tributos incidentes na importação e o gasto com frete e seguro assumidos pelo importador não devem integrar o preço praticado, tampouco compor o cálculo do preço-parâmetro pelo método do PRL20, já que não são pagos a pessoas vinculadas; ou seja, já são regulados pelas condições de mercado.

10) Não há dúvidas de que o "valor de aquisição constante dos respectivos documentos" a que se refere o § 5º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, cuja dedutibilidade estará limitada ao preço-parâmetro calculado de acordo com um dos métodos, corresponde ao preço FOB praticado entre as partes, e não ao custo contábil total da importação (CIF, acrescido do Imposto de Importação);

11) O artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 243/2002 limita, indevidamente, a dedutibilidade de despesas operacionais legítimas, pelo que não se coaduna com os preceitos contidos na Lei nº 9.430/96;

12) O aumento da base tributável do IRPJ e da CSLL imposta pela IN SRF nº 243/2002 - através da obrigatoriedade de inclusão dos custos com frete, seguro e Imposto de Importação no preço praticado em operações de importação de produtos de empresa coligada - viola frontalmente o princípio da legalidade.

Encaminhados os autos para a 5ª Turma da DRJ/SP1, esta, por meio do acórdão 16-43.023 (fls. 6554/6575), julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

MÉTODO PIC. DESQUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Não logrando a fiscalização comprovar que as transações utilizadas pela contribuinte na apuração dos preços de transferência segundo o método PIC (Preços Independentes Comparados) foram realizadas entre pessoas vinculadas, descabe a desqualificação do referido método, devendo os correspondentes ajustes serem excluídos da tributação.

MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A contribuinte, por sua vez, apresentou recurso voluntário (fls. 6581/6602), repisando os argumentos de sua peça impugnatória na parte relativa à exigência mantida pela DRJ.

É, no essencial, o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

Os recursos atendem a todos os pressupostos de admissibilidade. Devem, pois, ser conhecidos.

Desqualificação do método PIC

No caso em tela, a Recorrente indicou o método (PIC) para apuração do preço de transferência de parte das mercadorias importadas e apresentou a documentação suporte, a qual, no entanto, foi considerada pela fiscalização como imprestável para a apuração dos preços de transferência segundo esse método (PIC).

O julgador *a quo*, procedendo à análise da documentação utilizada pela Recorrente na apuração do método PIC, entendeu pela inexistência de vínculo entre a controlada da Recorrente e seus distribuidores, legitimando a utilização de tais transações para a apuração dos preços de transferência pelo método PIC, ratificando, neste ponto, a regularidade do procedimento adotado pela Recorrente.

Com efeito, merece ser mantido o entendimento de primeira instância, uma vez que, de fato, os distribuidores colombianos não possuem qualquer direito de exclusividade para distribuição dos produtos da coligada da Recorrente, não havendo que se falar em vinculação entre tais partes.

Nesse ponto, faço minhas as razões de decidir da DRJ que passo a transcrever:

A fiscalização entendeu que a relação comercial entre a Icollantas e seus distribuidores enquadrava-se na situação prevista no artigo 2º, inciso IX e § 4º, da IN SRF nº 243/2002, em síntese, pelos seguintes motivos:

· Examinando o contrato de concessão firmado entre a Icollantas e seus distribuidores/revendedores, a fiscalização constatou a existência de cláusula de exclusividade do produto (às fls. 517/518, a fiscalização reproduz algumas partes do contrato firmado entre a Icollantas e a Distribuidora Sullanta S.A, que no geral, segue o modelo padrão dos demais contratos);

· No contrato existe uma cláusula na qual a Icollantas exige que seus distribuidores comercializem com exclusividade os pneus adquiridos da Michelin (os produtos que deverão ser negociados com exclusividade são os pneus destinados a consumo nos ônibus, caminhões, tratores, camionetes e motos);

Na cláusula segunda do contrato de concessão ficou nítido o caráter de exclusividade do produto exigido pela Icollantas ao seu representante comercial: "o concessionário se obriga a não

comercializar em seus pontos comerciais e/ou estabelecimentos de comércio, nenhum outro produto igual ou similar aos adquiridos da Michelin-Icollantas".

Primeiramente, cumpre observar que o artigo 2º da IN SRF nº 243/2002 trata de caracterizar a vinculação entre a pessoa jurídica domiciliada no Brasil (no caso, a contribuinte) com pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, para determinar a aplicação da legislação dos preços de transferência, visando avaliar a dedutibilidade de custos de bens, serviços e direitos importados em operações entre essas empresas.

Não trata da vinculação entre terceiras empresas, que não a contribuinte, vinculação esta que impediria a aplicação do método PIC, nos termos do artigo 8º, § único, da IN SRF nº 243/2002. No entanto, entendo que essa caracterização de vinculação pode ser "emprestada" ao caso em tela, que envolve outras empresas, todas situadas no exterior.

Não obstante, a fiscalização equivocou-se na interpretação do supracitado artigo 2º, inciso IX e § 4º, da IN SRF nº 243/2002, ao analisar a "exclusividade" inserida na relação comercial entre a Icollantas e seus distribuidores.

Isso porque a supracitada norma caracteriza como vinculados os distribuidores que têm, em relação ao fornecedor, um direito à exclusividade de compra e venda (relativamente a uma parte ou a todo o território do país), uma reserva de mercado que impede que sofra concorrência de outros distribuidores do mesmo produto numa determinada área; não uma obrigação (de não fazer algo), como no caso em tela, no qual a exclusividade favorece o fornecedor, não o distribuidor.

A norma trata do distribuidor exclusivo, e não do fornecedor exclusivo, sendo, portanto, irrelevante a constatação da fiscalização de que no contrato de concessão há uma cláusula que determina que "o concessionário se obriga a não comercializar em seus pontos comerciais e/ou estabelecimentos de comércio, nenhum outro produto igual ou similar aos adquiridos da Michelin-Icollantas".

Dessa forma, não demonstrando a fiscalização ser aplicável o artigo 2º, inciso IX e § 4º, da IN SRF nº 243/2002, não resta caracterizada a vinculação entre a Icollantas e seus distribuidores, sendo, portanto, possível a utilização das transações entre eles para a apuração dos preços de transferência pelo método PIC, nos termos do artigo 8º, § único, da IN SRF nº 243/2002 e improcedente a desqualificação realizada pela fiscalização.

Destaque-se que mesmo o inciso X do artigo 2º da IN SRF nº 243/2002 (não citado pela fiscalização para justificar a vinculação) é inaplicável ao caso, pois ele também trata do

distribuidor exclusivo, e não do fornecedor exclusivo, conforme texto a seguir transcrito:

“Art. 2º Para os fins desta Instrução Normativa, consideram-se vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

(...) 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.

(...) § 4º Nas hipóteses dos incisos IX e X:

(...) II - será considerado distribuidor ou concessionário exclusivo, a pessoa física ou jurídica titular desse direito relativamente a uma parte ou a todo o território do país, inclusive do Brasil; (...).” (grifei).

Assim, por todo o exposto, há que se excluir da tributação os ajustes relacionados na Tabela Icollantas acima (total de R\$ 6.250.803,98).

Assim, é legítima a utilização dos preços praticados nas operações entre a coligada da Recorrente (Icollantas) e estabelecimentos comerciais colombianos para apuração do preço-parâmetro através do método PIC, mostrando-se incorreta a desqualificação, pela fiscalização, do método adotado pela Recorrente.

Com efeito, não merece provimento o recurso de ofício.

Inclusão de frete, seguro e Imposto de Importação

De outro giro, a DRJ manteve parte dos valores exigidos nos autos de infração por entender correto os ajustes fiscais levados a cabo pela autoridade autuante, no tocante à inclusão das despesas com frete, seguro e imposto de importação ao preço praticado pela Recorrente no método PLR20 (cálculo CIF).

Nesse ponto, merece razão a Recorrente.

A autoridade autuante sustentou seu entendimento com base na redação do art. 18, § 6º da Lei nº. 9430/96 e no artigo 4º, § 4º da IN SRF nº 243/02, que possuíam a seguinte redação:

*Lei nº. 9430/96. 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**.*

IN SRF 243/02. 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.

A interpretação conferida pela IN SRF nº. 243/2002 ao art. 18, § 6º da Lei nº. 9430/96 não me parece acertada, pois a lei não pretendeu incluir frete, seguro e os tributos incidentes na importação no cálculo dos preços de transferência, mas, tão somente, integrá-los ao custo, para efeitos de dedutibilidade no cálculo do Lucro Real.

Não por outra razão, o legislador fez constar a expressão “**para efeito de dedutibilidade**” no § 6º do art. 18 da Lei nº. 9430/96. Se a vontade do legislador fosse efetivamente incluir o frete, seguro e os tributos incidentes na importação no cálculo dos preços de transferência pelos métodos PIC, PLR e CPL, bastaria dispor dessa forma, sem fazer qualquer menção à dedutibilidade.

Abra-se um parêntese aqui para esclarecer que o § 6º do art. 18 da Lei nº. 9430/96 é prescrição genérica que se aplica indistintamente a todos os métodos de cálculo previstos, inclusive o PLR20, e diferentemente dos § 1º, 2º e 3º desse mesmo dispositivo, que se aplicam, respectivamente, aos métodos PIC, CPL e PLR.

Por isso, caso a previsão legal tivesse por escopo incluir as despesas com frete, seguro e os tributos incidentes na importação no cálculo do preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro – e não simplesmente para fins de dedutibilidade -, tal obrigatoriedade também se estenderia a todos os contribuintes optantes pelos métodos PIC e CPL, o que sabidamente não ocorre.

A essa altura, vale lembrar que, no Brasil, as normas reguladoras do preço de transferência visam a impedir a evasão de tributos, pela manipulação de operações comerciais entre empresas brasileiras e suas coligadas domiciliadas no exterior, de maneira a garantir que os preços praticados nessas operações pautem-se pelas condições usuais de livre mercado (Arm's Length).

Dessa forma, o art. 18 da Lei nº. 9430/96 tem como objetivo limitar a dedutibilidade do custo do bem importado ao valor aferido pelo preço parâmetro (preço praticado nas condições de livre mercado, apurado conforme os métodos), **nas operações efetuadas com pessoa vinculada, como diz a lei.**

Ora, não restam dúvidas de que a manipulação de preços só pode acontecer entre partes vinculadas e naquilo que se refere ao valor dos bens, serviços e direitos efetivamente transacionados entre estas.

Logo, está claro que somente os custos inerentes às operações praticadas com pessoas vinculadas são alvo do controle pelas normas de preço de transferência.

Note-se, nesse sentido, que as despesas com frete, seguro e os tributos incidentes na importação não decorrem de operação com empresa vinculada, mas sim de **operação com terceiros, que não possuem vínculo com a empresa no Brasil.**

Assim, nas operações de importação realizadas entre pessoas vinculadas, os valores de frete, seguro e os tributos incidentes na importação estão fora do escopo das normas de preços de transferência.

Acrescente-se, por oportuno, que é irrelevante se tais valores são pagos diretamente à pessoa vinculada, como ocorre nas contratações pela modalidade CIF, ou se os valores são pagos diretamente aos terceiros (seguradoras, transportadoras e Administração Pública Federal, etc), como ocorre nas contratações pela modalidade FOB.

Uma vez que tais custos são decorrentes de operações entre partes não vinculadas, não estando sujeitos à manipulação, não devem ser incluídos no cálculo do preço de transferência.

Finalmente, vale mencionar, que o próprio legislador reconheceu os equívocos interpretativos que vinham ocorrendo e veio a determinar, expressamente, a exclusão destes valores do cálculo do preço parâmetro, encerrando as discussões sobre o tema. Para tanto, editou a MP nº. 563/12, convertida na Lei nº. 12.715/12 que modificou a redação do § 6º do artigo 18 da Lei n. 9430/96 e incluiu o § 6º-A. Vejamos:

§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

I - não vinculadas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembarço aduaneiro. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

A justificativa do legislador para a alteração na redação dos citados dispositivos pode ser observada já na Exposição de Motivos da MP nº. 563/12 que vale à pena ser transcrita:

*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;

As alterações recentes na legislação de preços de transferência e a leitura dos trechos em destaque demonstram de forma incontestável que a interpretação adotada pela Recorrente está correta.

Portanto, é dizer que os valores de frete, seguro e os tributos incidentes na importação não devem ser incluídos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro calculado pelo método PLR, uma vez que tais preços já são aferidos em condições de livre mercado (arm's length).

Não é outro, aliás, o entendimento mais recente da E. CSRF, manifestado no acórdão nº. 9101-01.166, de 12/09/2011:

A despeito dos posicionamentos acima referidos, parece-me que o cerne da questão gira em torno de erro semântico na adoção dos termos “preço praticado” e “preço parâmetro”. Parece-me, data maxima venia, que há equívoco na transposição da disposição acerca do preço praticado para parâmetro e vice-versa.

Ora, preço parâmetro é aquele apurado segundo um dos métodos estipulados por presunção legal. Em se tratando de presunção legal, ao menos a princípio (a depender de prova contundente em contrário), e por princípio, vale o quanto estipulado para cada um dos métodos. Já o preço praticado é aquele submetido à revisão por um dos métodos de apuração do preço de transferência. Logicamente, quanto maior o preço parâmetro menor o ajuste, porque menor a diferença entre o valor do preço parâmetro e do preço praticado no caso da importação.

Não há, portanto, que se falar em inclusão de frete e seguro no preço praticado a depender da inclusão no preço parâmetro, já que o preço parâmetro é presunção legal.

Noutros dizeres, não há que se falar na inclusão de frete e seguro no preço praticado pelo contribuinte, independente de sua inclusão no preço parâmetro, pois apenas o preço parâmetro consiste em presunção legal.

Por tudo quanto exposto, está claro que a IN 243/02 desbordou de sua função precípua, tal seja, regulamentar o comando contido no art. 18 da Lei 9.430/1996, de sorte a propiciar seu fiel cumprimento.

Processo nº 16561.720008/2011-31
Acórdão n.º **1402-001.403**

S1-C4T2
Fl. 6.617

Sobre o tema, a doutrina e a jurisprudência possuem entendimento firme no sentido de que não cabe aos atos normativos infralegais alterar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, contrariando a lei.

Portanto, ainda que não seja possível aqui, em esfera administrativa, declarar a ilegalidade do cálculo proposto pela IN 243/2002, deve-se garantir à Recorrente a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL, conforme ditames do art. 18 da Lei 9.430/1996, afastadas a interpretação trazida pela malfada IN 243/2002.

Posto isso, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá

Voto Vencedor

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO.

Com a devida vênia, discordo do entendimento do Eminentíssimo Conselheiro Carlos Pelá.

Entendo que os valores relativos a frete, seguro e imposto de importação devem compor a apuração do preço praticado, uma vez que compõem também o preço parâmetro. Isso porque o § 4º do art. 4º da IN SRF nº 243/2002 reflete o disposto no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos.

Não se pode olvidar que, para fins de preço de transferência, a comparação entre preço praticado e preço parâmetro deve se dar a partir de grandezas semelhantes. Ora, se os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação são computados na apuração do preço de revenda, e o que se deseja é apurar o preço parâmetro em patamares similares aos mesmos bens ou serviços adquiridos no Brasil e de partes independentes, necessariamente o custo do frete, seguro e os tributos não recuperáveis de importação deverão ser considerados. Há de se ter simetria na comparação.

As razões de decidir da Turma julgadora *a quo* merecem ser transcritas por bem refletirem meu entendimento sobre o tema:

O supra transcrito artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, é claro ao determinar que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação integram o custo.

Tal procedimento, na apuração do preço de transferência pelo método PRL, é obvio. Esse método parte do preço de revenda praticado pelo contribuinte (média aritmética), e, daí, são excluídos alguns valores (descontos incondicionais concedidos, impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas, e margem de lucro, nos termos do artigo 18, item II, da Lei nº 9.430/96, supra transcrita, e do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002), para se chegar ao preço-parâmetro, que será comparado ao preço considerado pela contribuinte como custo.

Como, evidentemente, a contribuinte considerou na formação do preço de revenda, todos os seus custos, inclusive os de frete e seguro, por ela assumidos, e os tributos incidentes na importação, o preço-parâmetro, formado a partir do preço de revenda, também tem nele embutido os citados custos, ou seja, trata-se de preço CIF, e não FOB, como quer fazer crer a impugnante.

Assim, para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela contribuinte, também o preço praticado deverá ter, em sua composição, tais custos. Comparar nada mais é do que subtrair um do outro, de

modo que o efeito de tais custos na apuração de eventual ajuste a ser feito no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL será nulo.

É justamente dessa forma que se elimina a influência das parcelas do custo de aquisição que não têm qualquer relação de vinculação entre as empresas importadora e exportadora, e se analisa apenas o valor da mercadoria importada.

No mesmo sentido pode-se citar precedente da extinta 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes que, no acórdão 105-1671, enfrentou a questão com propriedade:

[...] A inclusão ou não dos valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis dependerá do método utilizado: PIC, PRL ou CPL.

c. Os valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis alteram de acordo com a variação do preço, das distâncias a serem percorridas, do tipo de transporte a ser utilizado, do peso transportado, entre outras variáveis. Desta maneira, nos casos de comparação direta entre os preços praticados na operação de importação de bens entre pessoas vinculadas e não vinculadas, como no método PIC, a inclusão dos valores mencionados alteraria a comparabilidade entre os preços praticados.

d. Neste mesmo sentido, teríamos a opção de não computar os referidos valores, quando da utilização do método CPL.

*e. Não é o caso do PRL inscrito na legislação brasileira. Este método parte de um preço pelo qual o produto adquirido de uma pessoa vinculada é revendido a uma pessoa não vinculada. A partir deste preço de revenda são efetuados os ajustes deduzindo os valores legalmente especificados. Após o ajuste é deduzida uma margem legalmente estabelecida de 20%. **O empresário agrega ao Preço de Revenda os custos correspondentes ao frete, seguro e os impostos não recuperáveis. Desta maneira, se desconsiderarmos no Custo da Importação os valores relativos ao frete, seguro e dos impostos não recuperáveis a comparabilidade para fins de preço de transferência estaria prejudicada.***

[...]

No que tange aos argumentos a respeito da nova redação do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, nos termos da Lei nº 12.715, de 2012, de modo oposto ao Conselheiro Pelá, entendo que seu teor depõe contra a recorrente. Explico.

Em primeiro lugar, caso a tese da recorrente fosse adotada, bem como os fundamentos do I. Conselheiro Carlos Pelá, os custos de frete e seguro suportados pelo importador somente seriam despesas dedutíveis em razão do disposto na redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96. Isso porque, conforme exposto no voto do D. Conselheiro, o alcance de tal dispositivo somente diria respeito à dedutibilidade de tais despesas. Ora, partindo-se de tal premissa, teríamos que concluir que a nova redação dada pela Lei nº 12.715/12 teria revogado a dedutibilidade das despesas com frete e seguro realizadas com pessoas não vinculadas nas operações de importações com pessoas vinculadas, uma vez que

não mais comporão o cálculo do preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro. Não me parece, portanto, a melhor interpretação a tese de que a antiga redação do dispositivo tivesse como objetivo tornar dedutíveis tais desembolsos.

Há de se encontrar outra interpretação ao enunciado em questão. Nesse sentido, entendo que a melhor exegese do dispositivo legal em tela coaduna-se com o disposto no § 4º do art. 4º da IN SRF 243/2002, ou seja: o custo de seguro e frete, bem como dos tributos incidentes na importação, à luz da redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, deveria ser incluído para fins de cálculo do preço praticado porque também estava contido na apuração do preço parâmetro. O objetivo da norma infralegal atacada era equalizar as bases comparativas, em nada desbordando do texto legal.

Retornando-se ao novo diploma legal, alguns outros comentários merecem ser feitos. Se por um lado o dispositivo passou a excluir do preço parâmetro as operações de frete e seguro contratadas com pessoas não vinculadas (e cujo ônus tenha sido do importador - FOB), por outro deixou evidente que nos casos de tais ônus não serem suportados diretamente pelo importador (CIF) os respectivos valores devem compor o preço praticado. Sem dúvida, a partir de 2013 (início de produção de efeitos da Lei nº 12.715/12), o grau de litigiosidade tende a diminuir.

Por outro lado, se é possível depreender que a nova redação pode alterar a exegese da anterior – por seu caráter, digamos, interpretativo –, não se pode desprezar que também pode se extrair que o novo texto legal inovou, passando a surtir efeitos a partir do ano-calendário de 2013. E pode-se enxergar ainda que há pontos interpretativos e pontos modificativos na norma. Assim, quem contratou com cláusula CIF pode enxergar que a Lei nº 12.715/12 aplica-se somente a partir de 2013; por outro lado, quem contratou com cláusula FOB dirá que a nova norma somente interpreta a norma anterior, traduzindo o espírito da *arm's length*. O Fisco, por sua vez, pode interpretar de maneira absolutamente inversa, entendendo que em relação à cláusula CIF o novo diploma foi interpretativo, mas no que tange à cláusula FOB aplicar-se-á somente a partir de 2013. O mesmo raciocínio aplica-se aos valores referentes aos tributos incidentes na importação e demais gastos aduaneiros. Portanto, o caráter de mitigação da litigiosidade Fisco-Contribuinte estampado na exposição de motivos da MP 563 possui muito mais caráter prospectivo que retrospectivo.

A meu ver, os pontos trazidos pela Lei nº 12.715, de 2012, revestem-se de caráter inovador no que tange à exclusão do preço praticado de algumas despesas. Se na redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, constava que “*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 novo mandamento legal foi claro ao passar a permitir a exclusão da apuração do preço parâmetro dos valores de frete e seguro, de ônus do importador (FOB), quando contratados com pessoas não vinculadas e não localizadas em “paraísos fiscais”.

De outro ângulo, observa-se que manteve a inclusão de tais valores no preço praticado quando a importação se der com cláusula CIF, pois, quisesse alterar seu *quantum*, certamente o teria feito como o fez nos fretes e seguros contratados diretamente pela importadora com pessoas não vinculadas.

A questão da inovação fica ainda mais clara ao analisarmos o tratamento dos tributos incidentes na importação. Se na redação original do dispositivo em tela constava explicitamente que tais valores deveriam compor o preço praticado, o § 6º-A inserto no art. 18

da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 12.715, de 2012, passou a determinar a exclusão dos tributos incidentes na importação da composição do preço praticado. Tal alteração, indubitavelmente, não pode ser tachada de interpretativa, pois altera diametralmente o tratamento de tais valores, primeiro incluindo-os no preço praticado, e, posteriormente, excluindo-os de seu cálculo.

Diante do exposto, concluo que, para fins determinação do preço praticado, qualquer exclusão, inclusive dos valores de frete, seguro, tributos, deve ser expressamente autorizada pela legislação, tal qual trazido pela Lei nº 12.715, de 2012. No presente caso, à época dos fatos geradores, além de não prever as exclusões de frete, seguro e tributos aduaneiros, a norma impunha sua inclusão para fins de cálculo do preço praticado. Portanto, correta a decisão recorrida ao confirmar, nesse ponto, o procedimento adotado pela Fiscalização.

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO