



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

**Processo n°** 16561.720056/2013-91  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-003.338 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de agosto de 2018  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** MERITOR DO BRASIL SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

A IN SRF n° 243/2002 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei n° 9.430/96, na redação dada pela Lei n° 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 n° 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.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido no julgamento do IRPJ se aplica à tributação dele decorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a arguição de cerceamento de defesa; por maioria de votos, acatar a manifestação do Relator para que fosse apreciado pelo Colegiado, de ofício, a aplicação do artigo 20A da Lei n° 9.430/1996, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges e Evandro Correa Dias; por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário acerca das alegações de, i) descumprimento, pelo Fisco, dos procedimentos previstos no artigo 20A, da Lei n° 9.430/1996; ii) ilegalidade da IN n° 243/2002; e, iii) indevida inclusão, na base de cálculo do preço de transferência, dos itens fretes,

Processo nº 16561.720056/2013-91  
Acórdão n.º 1402-003.338

S1-C4T2  
Fl. 3.207

---

seguros e impostos aduaneiros, vencidos o Relator e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que davam provimento; por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário relativamente ao nominado "trigésimo produto" descrito no voto do Relator. Designado para redigir o voto vencedor em relação às matérias decididas por voto de qualidade, o Conselheiro Marco Rogério Borges.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Paulo Mateus Ciccone.

## Relatório

Trata-se de julgamento de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão da DRJ que julgou improcedente a defesa da Recorrente.

A presente acusação trata de fatos geradores do ano-calendário de 2008 (lucro real anual), onde para os produtos auditados foi aplicado o método PRL-60 nos termos da IN 243/02.

Importante ressaltar que durante a fiscalização a Recorrente apresentou memórias de cálculos aplicando para alguns produtos o método PIC por entender mais benéfico que o PRL-60 quando aplicada a fórmula de cálculo prevista na IN 243/02, alterando o valor declarado na DIPJ/2009, que trata da adição ao lucro líquido do exercício decorrente desses ajustes.

Em relação as operações com 33 produtos importados cujo o preço-parâmetro para ajuste do preço de transferência foi calculado pelo método PIC, apenas o cálculo do 30 (trigésimo) produto (código O3891P1966 - "EIXO DO PINHÃO (FORJADO)") não foi aceito pela fiscalização, que calculou e refez o ajuste pelo método PRL-60.

Tal produto não foi aceito pela fiscalização por ser naquela época uma peça bruta, que ainda não tinha sido usinada, sendo que a peça 56KH426A, que foi utilizada na comparação é um eixo do pinhão já usinado. Devido a este fato o Auditor Fiscal entendeu que uma peça não substitui a outra e, portanto, não pode ser considerada similar.

Foi aplicada multa de ofício de 75%.

Para evitar repetições, adoto o relatório do v. acórdão da DRJ:

A DRJ decidiu pelo não provimento da impugnação e registrou a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2008*

*AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.*

*Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível falar em nulidade do Auto de Infração.*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.*

*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.*

*MÉTODO PRL60. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.*

*Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.*

*MULTA DE OFÍCIO.*

*A aplicação da multa de ofício tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.*

*CSLL. DECORRÊNCIA.*

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

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário repisando os argumentos postos na impugnação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

### - Recurso Voluntário:

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria de competência desta Corte Administrativa e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade previstos em lei, portanto, dele tomo conhecimento.

#### **1 - Preliminar de cerceamento de defesa devido a falta de motivação do Auto de Infração (nulidade do lançamento):**

Em relação a alegação de que o lançamento carece de motivação e que por isso teria cerceado o direito de defesa da Recorrente, incorrendo em nulidade do Auto de Infração, entendo que tal alegações preliminar não deve prosperar.

A prova cabal de que tal alegação não deve prosperar, bem como de que não houve cerceamento do direito de defesa é que na impugnação a Recorrente demonstra ter total conhecimento das imputações que lhe foram feitas e contesta exatamente os aspectos da legislação que levaram a fiscalização a uma apuração diferente, qual seja, a inclusão do frete, seguro e impostos no cálculo do preço praticado pelo método PRL-60 e a utilização da sistemática prevista na IN SRF nº 243/2002 nos cálculos do método PRL60.

Desta forma, voto por afastar a alegação preliminar de nulidade do Auto de Infração devido a motivação precária, bem como de que tenha ocorrido cerceamento ao direito de defesa da Recorrente.

#### **2 - Os Autos de Infração devem ser cancelados devido a Fiscalização não ter intimado a Recorrente a apresentar novo cálculo com base em método mais favorável, descumprindo o art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, introduzido pela Lei nº 12.715, promulgada em 17 de setembro de 2012, acarretando e nulidade :**

Apesar de a Recorrente não ter alegado expressamente esta matéria em seu Recurso Voluntário, entendo que a falta de intimação solicitando que a Recorrente apresente novos cálculos com o método mais benéfico, trata-se de matéria de ordem pública eis que seus efeitos são diretamente ligados ao Auto de Infração, eivando o lançamento de vício insanável e incorrigível.

Sendo assim, decreto a nulidade do Auto de Infração de ofício, devido a fiscalização não ter intimado a Recorrente para apresentar novos cálculos aplicando o método mais

benéfico nos termos do artigo 20-A da Lei 9.430/96 com as alterações introduzidas pela 12.715/2013.

Assim, apesar de a Lei 12.715 ter sido promulgada em data posterior aos fatos geradores dos Autos de Infração em epígrafe (fatos geradores 2008), a fiscalização deveria intimar a contribuinte para, no prazo de 30 dias, esta escolha o método de cálculo mais benéfico as suas operações, pois a fiscalização iniciou os trabalhos em 30/01/2012 (Termo de Início de Fiscalização fls. 198/200 e MPF de fls.2) e terminou apenas em 12/06/2013 (Termo de Encerramento de Fiscalização fls. 3006), com a ciência do Auto de Infração em 13/06/2013 (fls.2992/3005).

Tal dispositivo determina que, caso o método eleito pelo contribuinte ou um de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, o sujeito passivo deverá ser intimado para apresentar, no prazo de 30 dias, novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação:

*“Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte **uma vez iniciado o procedimento fiscal**, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)”*  
(Original sem destaques.)

Ao criar para a fiscalização o dever de intimar o contribuinte para apresentar novo método, na hipótese em que sejam desclassificados o método ou um de seus critérios de cálculo, a norma inscrita no artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, dispõe sobre o lançamento de ofício, que é, nos termos do artigo 142 do CTN, procedimento administrativo plenamente vinculado.

Diante desta hipótese, a Autoridade Fiscal está obrigada, por força do artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, a intimar o contribuinte para que, no prazo de 30 dias, apresente novo cálculo de acordo com o método que lhe seja mais favorável.

É assim que a Autoridade Fiscal deve proceder. Ou, em outras palavras, é este o procedimento a ser adotado para que a fiscalização seja conduzida.

Neste contexto, é de fundamental importância analisar a disciplina conferida pelo CTN no tocante à legislação de regência do procedimento do lançamento do crédito tributário. Com efeito, o artigo 144 dispõe o seguinte:

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

**§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.” (Original sem destaques.)**

A regra geral insculpida no dispositivo transcrito acima é a de que o lançamento deve ser regido pela lei vigente à época da ocorrência do fato gerador.

O §1º do referido dispositivo prevê, no entanto, exceções à regra geral fixada pelo seu *caput*. Trata-se das hipóteses em que a legislação, mesmo sendo posterior à ocorrência do fato gerador, tenha: (i) instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização; (ii) ampliado poderes de investigação; ou, ainda, (iii) outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios. O paralelismo gramatical é claro e não deixa dúvidas quanto a essas três exceções legais.

Ora, considerando-se que o artigo 20-A da Lei nº 9.430/96 é norma procedimental que dispõe sobre o lançamento de ofício do crédito tributário e que veio a instituir novo “processo de fiscalização”, não há dúvidas quanto ao seu correto enquadramento na hipótese (i) prevista acima. Impõe-se, portanto, a necessária observância do referido comando jurídico pelas D. Autoridades Fiscais, no presente caso, quando do lançamento do crédito tributário.

Ademais, tratando-se de norma de caráter eminentemente procedimental, o preceito contido no artigo 20-A da Lei nº 9.430/96 é imediatamente aplicável, conforme lição de Antônio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco:

*“A lei processual terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada (LICC, art. 6º).” (Original sem destaques.) (CINTRA, Antônio Carlos de Araújo Cintra; GRINOVER, Ada Pellegrini; e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2009. p. 105.*

Em razão de seu caráter procedimental, a norma contida no artigo 20- A da Lei nº 9.430/96 se aplica a todas as fiscalizações concluídas após a sua vigência, impondo às D. Autoridades Fiscais que, desqualificando os critérios de cálculo do método eleito pela Recorrente, a intime para apresentar novos cálculos de acordo com o método que lhe fosse mais favorável.

No caso presente, quando encerrada a fiscalização, em 16 de dezembro de 2015, já se encontrava em vigor a Lei nº 12.715, haja vista ter sido promulgada em 17 de setembro de 2012. Assim é que, na data da lavratura do Auto de Infração, as D. Autoridades Fiscais já se encontravam adstritas à norma contida no artigo 20-A da Lei nº 9.430/96.

A ausência de intimação da Recorrente para apresentar novo método mais favorável, em razão da desclassificação dos critérios de cálculo do método originalmente eleitos, importa o cancelamento imediato do lançamento de ofício, pela inobservância de norma que disciplina o seu procedimento.

Importante ressaltar que a D. Autoridade Fiscal teria não observou esse mandamento quando intimou a Recorrente, em 24.06.2015, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001/2015 (“TIF nº. 01/2015” - fls. 213/218 do e-processo) a prestar esclarecimento e documentos em relação as operações com os produtos indicados nas tabelas dos termos.

Tal intimação não pode se confundir com o determinado no artigo 20-A da Lei nº. 9.430/96, com o teor do TIF nº 001/2015 indicada no parágrafo anterior, sendo que o dispositivo acima indicado determina a intimação do contribuinte para apresentar novo cálculo de acordo com outro método previsto na legislação e a intimação fiscal constante no processo apenas determinou a adequação dos cálculos do PRL 20 às determinações da IN SRF N.º. 243/2002, especialmente à sua fórmula de cálculo.

Ou seja, o TIF nº 001/2015 não permitiu que a Recorrente apresentasse novos cálculos de acordo com outro método previsto na legislação, obrigando-a, tão somente, a refazer os cálculos do PRL 20 em conformidade com os ditames da IN SRF N.º. 243/2002.

A prova disso é que o TIF 001/2015 não fixou prazo de 30 dias, tal como consta do artigo 20-A da Lei nº. 9.430/96, bem como não consignou a desclassificação dos critérios de cálculo adotados pela Recorrente.

Assim, mesmo que se admitisse que a Fiscalização cumpriu o disposto no artigo 20-A da Lei nº. 9.430/96 quando da emissão do TIF nº. 001/2015, não seria possível salvar a autuação, pois, nesse caso, ter-se-ia descumprido o dever de motivação do ato previsto no § 1º do artigo em destaque:

“Art. 20-A. [...]”

§ 1o A fiscalização **deverá motivar o ato** caso *desqualifique o método eleito*

*pela pessoa jurídica.” (destacado)*

Não basta que a D. Autoridade Fiscal desqualifique o método eleito pelo contribuinte ou algum dos critérios de cálculo por ele utilizados, cabendo-lhe, mais do que isso, **motivar essa desqualificação**, isto é, indicar de maneira explícita, clara e congruente os fatos e fundamentos jurídicos que justifiquem essa medida.

Desta forma, sob qualquer prisma de análise, a conclusão, invariavelmente, é a de que o auto de infração deve ser integralmente cancelado em razão do vício material ora apontado.

Em relação a esta matéria, este E. CARF/MF já se manifestou nos seguintes termos:

*“LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NULIDADES. OCORRÊNCIA.*

*A autoridade fiscal está obrigada, por força do artigo 20-A da Lei 9.430/96, a intimar o contribuinte para que, no prazo de trinta dias, apresente novo cálculo de acordo com o método que lhe seja mais favorável.*

*Tratando-se de norma de caráter eminentemente procedimental, o preceito do art. 20 A da Lei nº 9.430/96 é imediatamente aplicável.*

*A ausência de intimação do contribuinte para apresentar novo método que pudesse lhe ser mais favorável, em razão da desqualificação dos critérios de cálculo adotados, importa a nulidade do lançamento de ofício, em razão da inobservância de norma que disciplina o seu procedimento.”*

*(CARF; 1ª Seção; 3ª Câmara; 1ª Turma Ordinária; Acórdão nº. 1301- 002.051; Relator: Conselheiro Helio de Paiva Eduardo Araújo; julgamento em 08 de junho de 2016 – destacado)*

Cumpre salientar que, embora a regra em comento discipline o procedimento a ser observado pela Autoridade Fiscal na confecção do ato de lançamento, o seu descumprimento implica a nulidade do auto de infração por **vício material**, eis que a não apresentação de método alternativo mais favorável impede a determinação adequada da matéria tributável e, conseqüentemente, o cálculo dos tributos exigidos, o que descumpra a diretriz prevista no artigo 142 do CTN.

Com efeito, ao prescrever a necessidade de apresentação de um método alternativo pelo contribuinte, o artigo 20-A da Lei nº. 9.430/96 reforçou a importância do § 4º do artigo 18 desse mesmo diploma normativo, devendo ser considerado dedutível o maior valor apurado dentre os dois métodos apresentados pelo sujeito passivo.

Ou seja: a inobservância do artigo 20-A da Lei nº. 9.430/96 impede que se apure o maior valor dedutível e, conseqüentemente, o adequado montante do ajuste a ser realizado no lucro líquido para fins de cálculo do IRPJ e da CSL.

A importância da intimação prévia do contribuinte para lhe conceder a oportunidade de demonstrar que não praticou qualquer infração tributária é de extrema importância, pois demonstra que a fiscalização observou o procedimento prescrito na norma sob pena de ser considerado nulo o lançamento posteriormente efetuado.

Trata-se, pois, de concretizar os princípios do contraditório e da ampla defesa, porquanto se admite que o próprio sujeito passivo demonstre que não infringiu a legislação tributária, evitando, assim, a lavratura de auto de infração notoriamente im procedente.

Nesse diapasão, o artigo 20-A da Lei nº. 9.430/96 possui a mesma função, já que a intimação prévia do sujeito passivo é requisito indispensável ao procedimento de lançamento previsto no artigo 142 do CTN, além de viabilizar a obtenção de um novo preço-

parâmetro, mais favorável, mediante apresentação de método alternativo àquele desconsiderado pela Fiscalização.

Desta forma, como a norma possui caráter eminentemente procedimental, que estabeleceu, um novo procedimento a ser observado pela D. Autoridade Fiscal no curso da ação fiscal em que houver a desclassificação do método ou de algum critério de cálculo adotado pelo contribuinte, justamente em razão disso, não há que se falar na impossibilidade de sua aplicação a fatos geradores anteriores à sua vigência (artigo 144 do CTN), pois, tratando-se da instituição de novos critérios de apuração e/ou processos de fiscalização dos preços de transferência, a sua aplicação é imediata, ainda que o fato gerador já tenha ocorrido, nos termos do § 1º do artigo 144 do CTN.

Ademais, que o fato de o artigo 20-A da Lei nº. 9.430/96 mencionar que o novo procedimento seria aplicável “[a] partir do ano-calendário de 2012”, não infirma o raciocínio exposto pela Recorrente, já que não se trata de aplicá-la retroativamente para atingir fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2010, mas, sim, de adstringir a atuação do Fisco à sua observância nos procedimentos de fiscalização em curso no momento da sua entrada em vigor.

No caso destes autos, a fiscalização foi iniciada pela RFB em **agosto de 2014** (conforme o Termo de Início de Ação Fiscal da fl. 2/5 do e-processo), isto é, quando o artigo 20-A da Lei nº. 9.430/96 **já se encontrava em plena vigência**.

Convém refutar, ainda, o argumento da DRJ consignado no acórdão recorrido. Neste ponto, afirma o voto vencedor que “ainda que o sobredito artigo se aplicasse a fatos geradores de 2010, não ampararia tal solicitação, porque ele determina que, iniciado o procedimento fiscal, o contribuinte não pode alterar o método (exceto em face de desqualificação, a qual não ocorreu)”.

Ora, Srs. Conselheiros, é justamente pelo fato de não ter sido desqualificado o método PRL e intimada a Recorrente a apresentar outro, em substituição àquele, que o auto de infração é nulo por descumprimento do artigo 20-A da Lei nº. 9.430/96.

Entendo que a Recorrente não pretende, a simples mudança de um método por outro mais favorável, mas, sim, o reconhecimento da nulidade apontada por ela relativa ao trabalho da fiscalização.

Ante todo o exposto, deve-se reconhecer que a não intimação da Recorrente para apresentar novo método de cálculo dos ajustes previstos na legislação de controle dos preços de transferência enseja o imediato cancelamento do Auto de Infração.

### **3 - Do trigésimo produto indicado para o ajuste feito com o método PIC que não foi aceito pela Fiscalização:**

Durante a fiscalização a Recorrente apresentou memórias de cálculos aplicando para alguns produtos o método PIC por entender mais benéfico que o PRL-60 quando aplicada a fórmula de cálculo prevista na IN 243/02, alterando o valor declarado na DIPJ/2009, que trata da adição ao lucro líquido do exercício decorrente desses ajustes.

Em relação as operações com 33 produtos importados cujo o preço-parâmetro para ajuste do preço de transferência foi calculado pelo método PIC, apenas o cálculo do 30 (trigésimo) produto (código O3891P1966 - "EIXO DO PINHÃO (FORJADO)") não foi aceito pela fiscalização, que calculou e refez o ajuste pelo método PRL-60.

Tal produto não foi aceito pela fiscalização por ser naquela época uma peça bruta, que ainda não tinha sido usinada, sendo que a peça 56KH426A, que foi utilizada na comparação é um eixo do pinhão já usinado. Devido a este fato o Auditor Fiscal entendeu que uma peça não substitui a outra e, portanto, não pode ser considerada similar conforme determina o método PIC.

Assim, frente a tais fatos acima narrados, entendo que acusação fiscal em relação a este produto deve ser mantida.

Ademais, a própria Recorrente admitiu na resposta ao Termo de Intimação 01 que não ocorreram vendas de produtos sem usinagem como ocorreu com o produto O3891P1966 exportado para o Brasil, corroborando com os fundamentos da acusação fiscal para desconsiderar o aplicação do método PIC.

Sendo assim agiu corretamente a fiscalização ao aplicar o método PRL-60 escolhido pela Recorrente na apuração inicial dos preços de transferência.

Desta forma, entendo que a aplicação pela fiscalização do método PRL para o trigésimo produto está correto e dentro do que a legislação determina.

#### **4 - Da ilegalidade da IN 243/02 em relação ao PRL - 60:**

Em relação a alegada ilegalidade da IN 243/02, relativamente a inovação ao cálculo do PRL-60 bem como por ter ultrapassado os limites previstos na Lei 9.430/96, está C. Turma já analisou e julgou diversas vezes esta matéria, onde dentre os diversos entendimentos apresentados, me filiei ao exposto no voto do D. Conselheiro Lucas Bevilacqua no processo 10283.720775/2014-33 , o qual colaciono abaixo. Vejamos.

Assim, para fundamentar meu voto utilizo os argumentos postos pelo D. Conselheiro Lucas Bevilacqua no v. acórdão proferido nos autos do processo 10283.720775/2014-33 onde acompanhei seu entendimento relativo a ilegalidade do IN 243/02 em relação ao PRL 60.

*As normas de preço de transferência foram introduzidas no direito nacional pela Lei 9.430/96, segundo Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano como norma antielisiva específica, para evitar a manipulação artificial de resultados por intermédio de operações internacionais celebradas por partes relacionadas, permitindo que a tributação de empresas transnacionais se dê em conformidade com a sua capacidade contributiva. .*

*A norma, pois, deve ser interpretada e aplicada buscando garantir a tributação adequada de uma operação entre partes*

*vinculadas que poderia, em hipótese, ser realizada fora dos padrões do mercado. Seu objetivo não é aumentar a arrecadação artificialmente, mas garantir a arrecadação nos liames da lei.*

*A polêmica aqui enfrentada é a dissonância que existe a Lei 9.430/96 e a IN 243/02, relativa à bens aplicados à produção, na medida em que esta utiliza critérios de proporcionalidade e isolamento do preço líquido de venda. A mera comparação entre os dispositivos já revela que a IN acabou ultrapassando seus limites normativos, vejamos:*

Art. 18, II, "d", 1 da Lei 9.430/96	Art. 12, §11, IN 243/02
<p>II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:</p> <p>d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)</p> <p>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;</p> <p>2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.</p>	<p>§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:</p> <p>I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;</p> <p>II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;</p> <p>III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;</p> <p>IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado de acordo com o inciso III;</p> <p>V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.</p>

*O efeito da alteração teve alto impacto na fórmula, como apontado em declaração de voto nos autos do Processo Administrativo n. 16561.720068/201154, Acórdão n.º*

9101.002.323, que peço vênia para transcrição adotando-a como razões de decidir:

O inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96, conforme a sua redação mantida entre 2000 e 2012 por força da Lei n. 9.959/2000, prescrevia de forma imediata a adoção da seguinte fórmula para o cálculo do preço parâmetro, para fins de possíveis ajustes no cálculo do IRPJ e da CSL:

$$PP = PR - L$$

$$L = 60\% (PR - VA)$$

Em que:

PP à preço parâmetro, preço arm's lenght.

PR à preço de revenda líquido.

VA à valor agregado na produção nacional

L à lucro

Considerando o conhecido valor líquido da operação de revenda (PR) e a margem de lucro (L) apurada conforme a fórmula legal, determina-se o preço parâmetro (PP), que será o valor limite para que o correspondente bem, serviço ou direito importado de parte vinculada seja dedutível da base de cálculo do IRPJ ou da CSL.

Note-se que cada um desses fatores possui uma função determinante na fórmula prescrita no art. 18. II, da Lei n. 9.430/96, o que evidencia a decisão consciente do legislador ordinário ao enunciar a Lei n. 9.959/2000, sendo relevante destacar que:

- quanto maior o valor agregado no Brasil ("VA"), menor será "L" (lucro). Como o lucro deverá ser subtraído do preço de revenda ("PR") para a composição preço parâmetro ("PP"), quanto menor "L", maior será "PP". E, quanto maior "L" e, portanto, o lucro tributável, menor será o "PP".

- Para a composição de "L", o percentual de 60%, adotado pelo legislador ordinário para o cálculo do PLR, deveria ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual tenha sido agregado o insumo importado e sujeito ao controle dos preços de transferência.

Nesse seguir, quanto maior for o preço parâmetro ("PP"), mais liberdade terá o contribuinte para negociar com a empresa fornecedora (relacionada) sem o controle da administração tributária dos preços de transferência. Quanto maior for "PP", menor serão as chances do contribuinte necessitar realizar ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL para adicionar parcelas dos custos de bens, serviços e direitos que, por ultrapassar o preço parâmetro, passam a ser indedutíveis.

*Essa fórmula foi acatada pela administração fiscal tanto na IN 113/2000 quanto na IN 32/2001, (vide tópico “1”, acima) e encontrou justificativas por diferentes perspectivas, a saber:*

*- Equilíbrio: A adoção de uma margem de lucro de elevada, de 60%, seria balanceada pela subtração do valor agregado no Brasil dessa base;*

*- Indução: positiva. O legislador ordinário teria aliado o controle de preços de transferência com medidas indutoras de comportamento e de incentivo à produção nacional, de forma que: quanto maior for a agregação de valor no Brasil, maior será o preço-parâmetro e, conseqüentemente, menor será o ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL.*

*A referida fórmula estabelecida pela Lei n. 9.959/2000 foi submetida a críticas, em especial por não considerar a proporção do insumo importado de parte vinculada aplicada ao bem produzido no Brasil. Como se evidenciou no tópico “1”, acima, o legislador ordinário apenas realizou uma reforma legal para incorporar essa “melhoria” em 2012, com a edição da Lei n. 12.715.*

*Por sua vez, em 2002, a IN 243 indicou a necessidade da adoção de uma outra fórmula para o cálculo do PRL60, diferente daquela que até então se compreendia a correta decorrência da Lei n. 9.959/2000.*

*Tornou-se notório o “Estudo comparativo dos normativos da legislação brasileira para o cálculo do preço parâmetro de bem importado usado em produção”, elaborado por VLADIMIR BELITSKY, “Ph.D em Matemática Aplicada pelo Instituto Tecnológico de Israel, Professor Associado do Instituto de Matemática e Estatística da Universidade de São Paulo, USP”. O referido estudo abstrai a seguinte fórmula da IN 243/2002:*

$$PP = \frac{VDBI * 100\% * PR - L60\% * \left\{ \frac{VDBI * 100\% * PR}{VDBI + VA} \right\}}{VDBI + VA}$$

*Em que:*

*VDBI → valor declarado do bem importado  
PP → preço parâmetro, preço *arm's length*.  
PR → preço de revenda líquido.  
VA → valor agregado na produção nacional  
L → lucro*

*Como se pode observar, a fórmula indicada pela IN 243/2002 alterou fatores na fórmula abstraída dos enunciados prescritivos do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 e pela IN 32/2001. Supõe-se que a intenção da SRF seria possibilitar a verificação da proporcionalidade do insumo importado agregado à produção nacional, pois isso não teria sido contemplado pelo legislador.*

*A partir da publicação da IN 243/2002, sem que nenhuma alteração legal tenha sido realizada, a PFN também passou a sustentar que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, possibilitaria a*

*construção de uma segunda fórmula, diversa daquela que até então seria de aceitação geral:*

$$PP = PR - L - VA$$

$$L = 60\% PR$$

*A fórmula da IN 243/2002, conforme alegado, expressaria com maior clareza e, ainda, imprimiria melhorias a essa segunda fórmula que supostamente seria possível abstrair do texto do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.*

*Conforme a fórmula que se abstrai imediatamente da Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000, na linha do que indicava a IN n. 32/2001, o percentual de 60% deve ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual o insumo importado tenha sido agregado. Já a “segunda fórmula”, que supostamente fundamentaria a IN 243/2002, estabeleceria que a margem de lucro de 60% deveria incidir apenas sobre a parte do preço líquido de venda do produto referente à participação do bem, serviço ou direito importados: o percentual legal em questão seria aplicável tão somente sobre a parcela do preço líquido de venda proporcional ao custo do bem importado.*

*Conforme o citado estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, in verbis:*

*“Constatação 4. O cálculo de PP segundo a fórmula da IN 243 pode ser visto como um procedimento de duas etapas consecutivas, sendo que: (i) a primeira etapa baseia-se, plena e exclusivamente, no princípio da proporcionalidade em participação ao lucro; e (ii) a segunda baseia-se, plena e exclusivamente, no postulado de que a margem de lucro em cima de bem importado é de 60%”.*

*O quadro a seguir procura sistematizar algumas características das normas, a fim de evidenciar a diferença entre elas:*

	Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01	Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)
Fórmula de cálculo do PRL-60	✓ $PP = PR - L$ ✓ $L = 60\% (PR - VA)$	✓ $PP = PR - L - VA$ ✓ $L = 60\% * PR$
Analítico da fórmula para o cálculo da “margem de lucro”	60% sobre o valor integral do preço líquido de venda diminuído do valor agregado no Brasil.	60% apenas da parcela do preço líquido de venda do produto proporcional à participação dos bens, serviços ou direitos importados.
Analítico da fórmula para o cálculo do “preço parâmetro”	Totalidade do valor líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.	Percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.

*Um exemplo poderá tornar mais clara a distinção entre essas duas fórmulas. Para tanto, considere-se que um determinado produto, produzido no Brasil a partir de insumos nacionais e outros importados de partes vinculadas, seja vendido por R\$*

100,00 (ou seja,  $PR = 100,00$ ) e que o valor agregado no Brasil seja de R\$ 50,00 (ou seja,  $VA = 50,00$ ). Aplicando-se as duas fórmulas, chegaremos a resultados muito distintos:

	Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 3201	Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)
Fórmula de cálculo do PRL-60:	✓ $PP = PR - L$ ✓ $L = 60\%(PR - VA)$	✓ $PP = PR - L - VA$ ✓ $L = 60\% * PR$
Aplicação das fórmulas ao exemplo proposto:	$L = 60\%(100,00 - 50,00)$ $PP = 100,00 - 30,00$	$L = 60\% * 100,00$ $PP = 100,00 - 60,00 - 50,00$
RESULTADO	70,00	- 10,00

A função de tais fórmulas é determinar se deverá ser realizado ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL. Se o custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada for superior aos valores em questão, a parcela excedente deverá ser adicionada à base de cálculo do IRPJ e da CSL, pois não seria considerada dedutível. O exemplo demonstra que as referidas fórmulas conduzem a preços parâmetro muito distintos, de forma as operações consideradas *arm's length*, conforme a primeira fórmula, seriam aquelas praticadas até o limite de “R\$ 70,00”, enquanto que, para a segunda fórmula, possivelmente todas as importações estariam sujeitas a ajustes, pois o valor resultante como “PP” seria negativo, qual seja, “R\$ 10,00”, como se o importador pudesse, em condições de mercado, deixar de pagar pelos bens, serviços ou direitos e, ainda, receber troco.

A doutrina há tempos denuncia essa divergência entre a IN 243/2002 e a Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, como se observa da análise de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, em obra de referência sobre o tema dos preços de transferência:

“7.8.2.2. A diferença pode ser explicada pelos seguintes motivos:

*Cálculo da ‘margem de lucro’:* a divergência dos resultados da Lei n. 9.959/00 e da IN n. 243/02 decorre, em parte, porque a Lei, ao prescrever a fórmula de cálculo da ‘margem de lucro’, determina que o percentual de 60% incida sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país. Já a Instrução Normativa, para o cálculo da mesma ‘margem de lucro’, determina que o percentual de 60% seja calculado apenas sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados, atingindo um resultado invariavelmente menor. Atua assim a IN n. 243/02 de forma inovadora e em flagrante excesso à Lei.

*Cálculo do ‘preço-parâmetro’:* a expressão ‘preço-parâmetro’ é utilizada na legislação dos preços de transferência para denominar o preço obtido através do cálculo de um dos métodos prescritos e com o qual se deverá comparar o preço efetivamente praticado entre as partes relacionadas, na transação denominada ‘controlada’. O ‘preço-parâmetro’ é obtido de forma diversa na Lei n. 9.959/00 e na IN n. 243/02. Enquanto na Lei o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a

*totalidade do preço líquido de venda, a Instrução Normativa pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas, do percentual da parcela dos restringir o resultado almejado pelo legislador.”*

*O efeito prático recebeu inúmeras críticas da doutrina especializada, por todos, as lições de Schoueri:*

*(...) Chega a pasmar o resultado da aplicação da fórmula prevista na IN/SRF n.243/2002 para o método PRL com margem de 60%. A ser correta a interpretação do Fisco, exigir-se-ia, na realidade, que o contribuinte tenha uma desproporcional margem de lucro de 150%, em qualquer hipótese. O raciocínio matemático é imediato: para um produto vendido a 100, com lucro de 60, o custo é de 40. Ora, nesse caso, o lucro (60) é de 150% sobre o custo (40).*

*Claro que a tal absurdo não chegaria o legislador. Ao contrário, como mencionado, a Lei 9.430/1996 jamais pretendeu desestimular a industrialização local. Como visto, quanto maior o valor agregado ao bem produzido no País, tanto menos será a margem de lucro exigida.*

*O próprio Poder Judiciário já tem afastado a aplicação da IN 243 ante sua afronta à legalidade tributária:*

*TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTAÇÃO EM TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS VINCULADAS. METODOLOGIA DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. IN Nº 243/2002. ILEGALIDADE. RECURSO PROVIDO.*

*- Tratando-se de transações internacionais entre pessoas jurídicas vinculadas, a tributação dá-se através do conceito "preço de transferência", sob a metodologia, no caso da impetrante, do "Preço de Revenda menos Lucro" (art. 18 da Lei nº 9.430/1996).*

*- À guisa de complementar a disposição legal regente do assunto, sobrevieram instruções normativas da Secretaria da Receita Federal, incluindo a de nº 243/2002, que extrapolou o poder regulamentar que lhe é imanente, daí se avistando ofensa ao princípio da reserva da lei formal.*

*- Necessidade de se garantir à impetrante a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL, conforme art. 18 da Lei nº 9.430/1996, afastadas as alterações trazidas pela IN nº 243/2002.*

*-Recurso provido.*

*(TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 316016 - 0034048-52.2007.4.03.6100, Rel. JUIZ CONVOCADO ROBERTO JEUKEN, julgado em 19/08/2010, e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/09/2010 PÁGINA: 257)*

*Por último oportuna se faz transcrição da ementa de julgado proferido também pelo TRF 3 no mesmo sentido, vejamos:*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ILEGITIMIDADE DA AUTORIDADE COATORA INDEVIDAMENTE SUBSTITUÍDA, APÓS AS INFORMAÇÕES DA AUTORIDADE CORRETA. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO, NO CASO DOS AUTOS. MAJORAÇÃO DO IR E DA CSL POR FORÇA DA MODIFICAÇÃO DA FORMA DE CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA UTILIZADO EM OPERAÇÕES COM PESSOAS VINCULADAS NO EXTERIOR, CONSOANTE REGULAMENTAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SRF 243/02. AFRONTA À PREVISÃO LEGAL RECONHECIDA. (TRF 3ª Região, APELAÇÃO CÍVEL Nº 0028202-25.2005.4.03.6100/SP)*

*Nessa perspectiva, muito embora os respeitáveis entendimentos contrários, voto pela ilegalidade da IN 243/02 dado que ultrapassados os limites normativos.*

Assim, conforme pode se verificar dos excertos colacionado no voto proferido pelo D. Conselheiro, tanto a doutrina, como a jurisprudência concordam que a IN 243/02 altera a forma pela qual o cálculo do ajuste do preço de transferência é feito quando utilizado o método PRL-60, não restando dúvida que a norma em análise encontra-se eivada de ilegalidade, eis que não se pode admitir que uma Instrução Normativa, ato administrativo ou norma infra-legal (norma complementar emanada pela Administração Pública sem chancela do Congresso Nacional ou Presidente da República), que, no caso, tem condão de esclarecer entendimento da Secretaria da Receita Federal em relação a pontos da legislação, modifique a forma e o método determinado na lei específica que regulamenta o preço de transferência.

Aliás, a simples comparação entre o texto da Lei 9.430/1996, com a redação da Lei 9.959/2000, e o texto da Instrução Normativa SRF 243/2002, já comprova a diferença de metodologia de cálculo.

Com efeito, o art. 12 da Instrução Normativa SRF 243/2002 criou novo critério para apuração do Preço de Transferência pelo método PRL 60%, incluindo na fórmula: (1) o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e (2) a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro, e (3) excluindo o valor agregado no País e a margem de lucro de 60%, anteriormente calculada sobre o preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País.

Contudo, nos termos do inciso II do art. 18 da Lei 9.430/1996, com a redação da Lei 9.959/2000: (a) não havia previsão legal para excluir o valor agregado no País no cálculo do preço parâmetro (o valor agregado no País deveria ser subtraído do preço líquido de venda apenas para fins de cálculo da margem de lucro correspondente a 60%); e (b) também não havia qualquer menção ao percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro.

Assim, conforme demonstrado acima, a IN 243/02 não altera apenas a forma de como deve ser feito o cálculo, mas também quando utilizada a fórmula de cálculo prevista na norma administrativa (IN), notou-se que acaba majorando o ajuste a ser feito no preço de transferência e, por consequência, altera a base tributável do IRPJ, o que não pode ser admitido por meio de Instrução Normativa, conforme determina o II e pelo §1º do art. 97 do CTN.

Desta forma, conforme nitidamente demonstrado acima, voto para acolher a alegação de ilegalidade da IN 243/02 por afronta ao princípio da estrita legalidade e afastar a exigência dos créditos dos quais o ajuste do preço de transferência utilizou para o cálculo o método PRL-60 nos termos da citada Instrução Normativa.

**5 - Da inclusão do frete, seguro e impostos aduaneiros no preço praticado (CIF + II) tanto para o método PRL - 20 como para o PRL - 60:**

E caso os argumentos acima não sejam acolhidos, ainda resta analisar a aplicação do método CIF + II utilizado pela fiscalização, ou seja, foi incluindo na base do ajuste o valor do frete, seguro e tributos sobre a importação, em que pese sua contratação com terceiros.

Assim a matéria deste tópico trata sobre a necessidade ou não da inclusão dos custos relativos a frete, seguro e impostos incidentes na importação no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro apurado pelo método PRL, visando apurar o ajuste do preço de transferência.

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.

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. Explico.

A finalidade para aplicação do preço de transferência surgiu da preocupação do Fisco ao verificar determinadas hipóteses de distribuição disfarçada do lucro em negócios realizados entre pessoas vinculadas em operações de importação e exportação.

Assim foram criadas normas destinadas a evitar a transferência indireta dos lucros nas operações entre pessoas vinculadas, contendo a evasão fiscal.

Tais normas, instituíram o método de comparação entre o preço efetivamente praticado no negócio realizado entre pessoas vinculadas com o denominado preço parâmetro, que serve de limitador dos custos de importação que podem ser deduzidos do lucro tributável na apuração do IRPJ e da CSLL.

Para apurar o preço parâmetro de produtos importados, constam na legislação três métodos distintos, sendo eles: PIC (Preços Independentes Comparados); PRL (Preço de Revenda menos Lucro) e CPL (Custo de Produção mais Lucro), tendo cada um deles suas peculiaridades.

Por conseguinte, cabe ao sujeito passivo optar pelo método que lhe for mais benéfico, nos termos dos §§ 4º e 5º da Lei n.º 9.430/96:

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

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

No presente caso, a Recorrente optou por calcular o preço parâmetro pelo método PRL (Preço de Revenda menos Lucro).

Por seu turno, ao apurar o preço praticado o sujeito passivo não computou as despesas com frete, seguro e imposto de importação, aplicando o método FOB.

Diferentemente, o Auditor Fiscal partiu da premissa para lavrar os Autos de Infração de que como no preço de revenda o contribuinte inclui todos os seus custos e que no cálculo do preço parâmetro pelo método PRL leva-se em consideração o preço de revenda, concluiu que na formação do preço parâmetro pelo método PRL estão embutidas as despesas com frete, seguro e imposto de importação, devendo o sujeito passivo incluí-las no preço praticado.

Desta feita, entende o Auditor Fiscal que, para que não haja distorções na comparação do preço parâmetro com o preço praticado, no cálculo deste último também devem ser computadas as despesas com frete, seguro e imposto de importação, mesmo que pagas a terceiros não vinculados.

Todavia, tal entendimento não merece prosperar. Vejamos.

Dispondo sobre o assunto o artigo 18 da Lei nº 9.430/96 que assim determina:

*"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: (grifos nossos)*

*[...]*

Do artigo acima transcrito depreende-se que a limitação na redução dos custos, despesas e encargos constantes dos documentos de importação ou de aquisição de bens somente se aplica nas “operações efetuadas com pessoa vinculada”.

Na operação realizada pela Recorrente, verifica-se que o valor do frete e o valor do seguro são custos que foram pagos a terceiros com os quais ela não possui qualquer vínculo societário ou interesse econômico comum. Por seu turno, o imposto de importação foi pago diretamente à União Federal.

Sendo assim, resta claro que tais custos não são manipuláveis pela importadora e pela empresa vinculada estrangeira.

Corroborando com meu raciocínio, merece destaque a exposição de motivos da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrita, onde demonstra que as circunstâncias fáticas que ensejaram a promulgação deste lei reside na preocupação de se evitar transferência de recursos para o exterior mediante a manipulação de preços praticados em operações **com pessoas vinculadas**:

*12. [...] “No caso específico, em conformidade com as regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados Preços de Transferência, deforma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferência de recursos para o exterior, mediante a manipulação de preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços e direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliados no exterior.” (Pedro Malan) (grifos acrescentados)*

Assim, face a exposição de motivos da lei, analisando-se a finalidade da criação do preço de transferência, tem-se que o legislador buscou controlar os preços praticados nas operações de compra e venda e prestação de serviços entre partes relacionadas eis que, partilhando de interesses econômicos comuns, as partes poderiam, eventualmente, se utilizar de preços distintos daqueles usualmente praticados no mercado para, através de tais negociações, transferir rendimento tributável de um país para outro.

Como dito alhures, os valores do frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte, que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas por se tratar de operações realizadas com transportadoras, seguradoras e com a própria União e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

Assim, para se apurar o preço praticado deve-se levar em conta o valor FOB da operação e não o valor CIF como pretende o Fisco, nos termos do caput do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96.

Ademais, esta matéria já foi analisada diversas vezes por esta C. Turma Ordinária, onde costumo seguir o entendimento do D. Conselheiro Lucas Bevilacqua registrado em seu voto proferido nos autos do processo administrativo de numero 10283.720775/2014-33, o qual colaciono a seguir para complementar os fundamentos do meu voto.

*Caso prevaleça o método utilizado pela fiscalização, ainda assim seus cálculos deverão ser retificados. Isto porque foi 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.*

*Ocorre que tal método não se coaduna com a natureza antielisiva das regras de preço de transferência, pois a contratação com terceiros impede eventual manipulação de preços objetivando a transferência de base tributável, estando fora, portanto, do objetivo da norma! Sua inclusão não teria outro objetivo que apenas o aumento do preço-parâmetro e diminuição da parcela dedutível.*

*No escólio das lições de Gerd Rothmann, é importante notar que:*

*o “preço-parâmetro” é um preço hipotético, apurado com base na forma estabelecida, taxativamente, pela Lei n. 9.430/96. Não se confunde, pois, como o preço efetivamente pago pelo importador (“preço praticado”).*

*Assim, as deduções do preço médio de venda, para se chegar ao preço líquido de venda, são, exclusivamente, as previstas na lei*

*(...)*

*Como não entram no cálculo do hipotético “preço-parâmetro”, mas representam custos efetivos, os valores relativos a frete, seguro e ao imposto de importação, desde que seu ônus tenha sido do importador/revendedor (ou seja, na modalidade “FOB”), podem ser integralmente deduzidos para os efeitos de imposto de renda. Na modalidade CIF, o valor de frete e seguro já está embutido no “preço-parâmetro”, de modo que não pode ser considerado, novamente, como despesa dedutível.*

*Neste contexto, cabe apenas uma observação: se, na modalidade FOB, o transporte e o seguro são contratados com empresa coligada da matriz fornecedora da mercadoria, os respectivos valores pagos estão sujeitos à observância da legislação de preços de transferência.*

*(Gerd Willi Rothmann - Preços de transferência - método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+ II) ou FOB. A margem de lucro (20% ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento. RDDT 165, junho de 2009, p.54-55.)*

*Na mesma linha são as lições de Ramon Tomazela e Bruno Fajersztajn :*

*Ademais, a esta altura da exposição, ressaltamos novamente que as regras de preços de transferência têm a finalidade de coibir a manipulação de preços em operações entre pessoas jurídicas brasileiras e suas partes consideradas relacionadas no exterior. Ora, no mais das vezes, os serviços de frete e seguro são prestados por terceiros não vinculados ao importador brasileiro e, logo, não são passíveis de manipulação. Assim, 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 CSLL devidos pelo importador.*

*Realmente, esses valores escapam ao controle exatamente porque são encargos pagos a terceiros, e não ao exportador cujo preço está sujeito à comparação, e somente interessa limitar a dedutibilidade de valores que, integrados aos preços, representem transferência indireta de lucros à pessoa vinculada (ou a país com tributação favorecida). Nada disso está em cogitação quando o importador no Brasil incorre em despesas com frete e seguro com pessoas não vinculadas. Controlar tais operações está fora do escopo das regras de preços de transferência.*

*Idêntico raciocínio se aplica aos tributos aduaneiros, que são devidos à própria União Federal. Não faz sentido controlar tributos cuja incidência e quantificação decorrem de lei e são devidos ao Estado. (Preços de transferência. Frete, seguro e tributos devidos na importação e o método PRL. Revista de Direito Tributário Atual - RDTA, São Paulo: Dialética, n. 29, p. 84-93, 2013.)*

*Nesse sentido também caminhou a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscal (CSRF) nos autos do processo administrativo n. 16327.000966/2002-74 (acórdão n. 910101166), relatoria da Conselheira Karem Jureidini Dias:*

***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.***

*Peço, inclusive, vênia aos colegas para incorporar em meu voto as razões de decidir da então Conselheira Karem Dias a seguir transcritas:*

*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. Nessa toada, a despeito do moralmente irreparável entendimento que caminha no sentido de aproximar o método de apuração do preço parâmetro da realidade, fato é que a conclusão diverge do que determina o ordenamento jurídico*

*Por último vale notar que tal entendimento vem prosperando na CSRF conforme se nota da decisão proferida nos autos do Processo nº 16327.001448/200600, Acórdão nº 9101002.940:*

***PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. FRETE SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.***

*Legitimidade da não inclusão de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, pagos a pessoas não vinculadas, para a composição do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro conforme o método PRL.*

*Embora a decisão tenha sido proferida quando estava em vigência a IN 38/97, a verdade é que a mudança legislativa posterior não foi capaz de alterar a racionalidade por detrás das regras de preço de transferência. Vejamos a clara exposição do Conselheiro-relator:*

*Ocorre que o lançamento tributário em questão desconsidera o binômio essencial prescrito pela Lei n. 9.430/96: i) operações*

*realizadas com pessoas vinculadas e operações internacionais envolvidas.*

*Para o 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.*

*Esse segundo fundamento para o cancelamento do auto de infração, portanto, decorre do princípio da legalidade em sua acepção mais explícita, que impede que se estenda a sanção normativa da Lei n. 9.430/96 ao frete, seguro e tributos incorridos pelo contribuinte, pois nenhuma dessas situações preenche o binômio prescrito como essencial pelo legislador, qual seja, (i) operação com partes vinculadas (ii) residentes em outros países.*

*A própria exposição de motivos da Medida Provisória 563/12, posteriormente convertida na Lei 12.715/12, afirma que na aplicação das normas não devem ser considerados 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.***

*Bem notam o objetivo meramente esclarecedor do §6, do art. 18 da Lei 9.430/96, Tomazela e Fajersztajn quando afirmam que:*

*Em verdade, a razão de ser do parágrafo 6º do art. 18 da Lei n. 9.430/96 reside no fato de que a importação pode ser realizada sob o regime CIF, no qual o exportador (vendedor) fica responsável pelas despesas com transporte e seguro. Por isso, a redação do dispositivo apenas esclarece a possibilidade de dedução dos custos relativos a frete e seguro, “cujo ônus tenha sido do importador”, ou seja, nos casos em que a importação tenha sido realizada na modalidade FOB. Tanto é assim que para os tributos incidentes na importação, que consubstanciam sempre ônus do importador, não há qualquer ressalva relativa ao ônus do tributo (Preços de transferência. Frete, seguro e tributos devidos na importação e o método PRL. Revista de Direito Tributário Atual - RDTA, São Paulo: Dialética, n. 29, p. 84-93, 2013.)*

*Tal posicionamento é importante, porque independente da norma em vigor, não há alteração no fato de que tais valores não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira.*

Desta forma, entendo que merece prosperar o recurso da contribuinte em relação a este tópico, devendo tais valores relativos ao frete, seguro e impostos incidentes na importação serem excluídos da apuração do preço de transferência.

## **6 - Da CSLL:**

Processo nº 16561.720056/2013-91  
Acórdão n.º 1402-003.338

S1-C4T2  
Fl. 3.230

---

Quanto à CSLL, entendo que se aplicam as mesmas razões de decidir do lançamento principal do IRPJ, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

Ademais, o art. 28 da Lei nº 9.430/1996 expressamente determina a aplicação das regras de preço de transferência também para a CSLL.

Por todo exposto e por tudo que consta processado nos autos, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário e dar provimento para cancelar o Auto de Infração em epígrafe.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves

## Voto Vencedor

Conselheiro Marco Rogério Borges - Redator Designado

Como de costume, o voto do ilustre Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves está muito bem fundamentado.

Contudo, este colegiado, após ampla discussão, que remonta a muitos outros vários julgados da mesma matéria, divergiu do seu entendimento, no tocante a determinados pontos suscitados na peça recursal, tendo cabido a este Conselheiro a redação do voto vencedor.

Destarte, passo a destacar os pontos a serem considerados que couberam a minha relatoria o voto vencedor.

*a) quanto ao eventual descumprimento dos procedimentos previstos no artigo 20-A da Lei nº 9.430/1996*

O i. relator suscitou tal matéria de ofício, quando proferiu seu voto.

Tal matéria versa sobre a falta de intimação solicitando que a recorrente apresente novos cálculos com o método mais benéfico, nos termos do artigo 20-A da Lei 9.430/96 com as alterações introduzidas pela 12.715/2013.

Contudo, o caso concreto em análise se refere a fatos geradores do ano-calendário de 2008, e a nova redação dada ao artigo 20-A da Lei nº 9.430/1996 começa a operar os seus efeitos para os fatos geradores a partir de então, ou seja, ano-calendário de 2012.

Vejamos a redação da lei:

*“Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)”*

Ou seja, qual o sentido da expressão "ano-calendário" logo no início do seu comando legal senão que delimitar o seu período inicial de aplicação deste regramento.

É uma norma procedimental como salienta o relator, mas com efeitos bem claros do seu momento inicial, que no caso é delimitado pelo ano-calendário, ou seja, o fato gerador em análise.

A recorrente foi fiscalizada sobre o ano-calendário de 2008, não se aplicando os efeitos advindos do art. 20-A da Lei n 9.430/1996, independente do momento que ocorra a fiscalização.

Destarte, não procede as evocações de ofício do nobre relator sobre o tema.

*b) quanto à ilegalidade da IN nº 243/2002*

No que tange a este ponto, da ilegalidade da IN 243, tal assunto tem causado constantes divergências nos colegiados deste CARF, e o eminente relator se posiciona como habitualmente vem se posicionando, pelo entendimento da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002.

Com todo respeito ao bem fundamentado voto do relator, há uma discordância deste posicionamento por parte deste colegiado, prevalecendo, por voto de qualidade do seu Presidente, posição divergente em relação à suposta ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, entre os quais me incluo.

Alega a recorrente da ilegalidade quanto à regulamentação dada pela IN SRF nº 243/2002 para a metodologia de cálculo dos preços parâmetros conforme o método Preço de Revenda menos Lucro com margem de 60%, devendo ser aplicados a fórmula do preço parâmetro prevista na Lei nº 9.430/1996, que no seu entender é diferente e melhor aplicável ao caso.

Primeiramente, não procede a posição da recorrente de que *a autoridade julgadora a quo manteve o Auto de Infração com base no argumento de impossibilidade de, na esfera administrativa, serem apreciadas questões relativas à inconstitucionalidade e ilegalidade de norma*. No seu voto, a autoridade julgadora *a quo* traz outros argumentos para rechaçar as alegações da recorrente, compilando ementas e excertos de decisões do CARF a respeito.

A respeito da questão da legalidade ou não da IN SRF nº 243/2002, que veio regulamentar as determinações da Lei 9.430/1996, alterada pelo artigo 2º da Lei 9.959/2000, no que tange ao cálculo do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL (60%) para determinação do preço parâmetro, cabe um intróito a respeito.

O preço parâmetro é o preço limite apurado "de cima para baixo", a partir do Preço de Revenda Líquido (PRL) visando estimar a dedutibilidade dos custos e margem de lucro relativos aos bens importado por pessoas jurídicas vinculadas localizadas no exterior. O produto importado, cujo preço extrapolar esse preço parâmetro calculado, sofrerá ajustes tomando essa parcela excedente indedutível para efeitos de tributação.

A IN nº 243/2002, alterando uma IN anterior a respeito (IN SRF nº 32/2001) que adotava a fórmula adotada pela recorrente, passou a dar uma interpretação da respeito da regulamentação do tema do preço parâmetro.

Primeiramente, consabido que há como definir uma única interpretação possível a determinado texto da lei. E a lei nunca será detalhada o necessário para aclarar todas as situações possíveis e encontráveis. Assim, surgem as normas regulamentares, que não se deve esperar que apenas registre literalmente o que a lei comanda.

Assim, não cabe uma simples comparação da interpretação da lei com a interpretação da instrução normativa, o que no caso, envolve comparar a interpretação da lei nº 9.430/1996 (com alterações da lei nº 9.959/2000) com a interpretação trazida pela IN SRF nº 243/2002.

A edição da lei nº 9.959/2000, que alterou o art. 18, inciso II da lei nº 9.430/1996, passa a criar a margem de lucro de 60% (na redação anterior só tinha de 20%), para os casos em que sobre a importação se agrega valor no país para subsequente revenda. Tal assunto passou a ser base da controvérsia, principalmente no que tange a base de cálculo sobre qual incide os 60%.

Nos termos da lei, já com a redação da lei nº 9.959/00, o artigo 18 da lei nº 9.430/1996, foco da discussão, cabe ser repetido aqui:

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

(...)

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

*a) dos descontos incondicionais concedidos;*

*b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*c) das comissões e corretagens pagas;*

*d) da margem de lucro de:*

*1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;*

*2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (destaquei)*

Nesta redação, a utilização da contração gramatical da preposição ("de") com o artigo ("o") implica dizer que o valor agregado deve ser diminuído na apuração do preço parâmetro da mesma forma que os descontos, impostos e comissões; e não da margem de lucro como quer a recorrente. A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente sobre o preço de revenda após deduzidos os valores mencionados.

Admite-se que a redação deste dispositivo não é da mais claras. Sobre esse ponto, cabe transcrever as observações da PGFN com base no voto pelo I. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio acerca da falta de clareza do texto legal:

Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item "1" da nova alínea "d". Com efeito, afirma-se

que a margem de lucro de 60% deve ser “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País” Ora, uma primeira leitura deste trecho faz pressupor que houve erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de “do valor agregado” deveria se assumir que a lei quis dizer “o valor agregado”. [...]

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00:

[...]

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “1” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no caput do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção.

[...]

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada:  $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$ .<sup>1</sup>

[...]

Por outro lado, a tese de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro não está em sintonia à própria dicção do dispositivo legal.<sup>2</sup> Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

“1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e o valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.”

ou

“1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após a dedução dos valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.” .

(grifos nossos)

Assim, a questão envolve uma interpretação própria, e podemos dizer, equivocada, da recorrente dada ao art. 18 da lei nº 9.430/1996.

<sup>1</sup> Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170195.

<sup>2</sup> Nesse sentido, vale conferir a declaração de voto proferida pelo Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no processo nº 10283.721285/200814 (Acórdão nº 110200.419).

Ademais, cabe destacar que a operação que se sujeita ao ajuste é a importação do insumo, ao se excluir do preço líquido de venda a margem de lucro calculada sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado, obtém-se o custo do insumo acrescido de percentual da margem de lucro praticado na revenda, mas não se alcança o custo do bem importado.

Isso justifica a aplicação da proporcionalidade regulamentada pela IN SRF nº 243/2002, no seu § 11, do art. 12:

*Art. 12.[...]*

*§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:*

*I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;*

*II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;*

*III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;*

*IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado de acordo com o inciso III;*

*V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.*

Ou seja, esta redação deixa claro que não se deduz o valor agregado da margem de lucro, mas diretamente do preço líquido de venda, e estabelece que a margem de lucro deve ser calculada sobre a parcela do preço líquido de venda que corresponde ao bem importado, ou seja, a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido. Isso possibilitaria a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior precisão, em consonância do método PRL60, e à finalidade do controle dos preços de transferência.

Ante o exposto, NEGA-SE PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto a este item.

*c) quanto à indevida inclusão, na base de cálculo do preço de transferência dos itens fretes, seguros e impostos aduaneiros*

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.

O eminente relator, no seu voto, entende que cabível tal alegação da recorrente, pois entende que *independente da norma em vigor, não há alteração no fato de que tais valores não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira.*

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:

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

*I Método dos Preços Independentes Comparados PIC: [...]*

*II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL: [...]*

*III Método do Custo de Produção mais Lucro CPL: [...]*

*(...)*

*§ 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.*

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.

Processo nº 16561.720056/2013-91  
Acórdão n.º 1402-003.338

S1-C4T2  
Fl. 3.237

---

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, NEGA-SE PROVIMENTO ao recurso quanto a este item.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges