



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16561.720067/2011-18
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.818 – 1ª Turma
Sessão de 02 de outubro de 2018
Matéria IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente EPSON PAULISTA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

Ementa:

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SÚMULAS CARF N° 108 e 115. RICARF. ART. 67, §3°. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. ILEGALIDADE DA IN 243.

Não é conhecido Recurso Especial contra acórdão que adota entendimento de Súmula CARF, nos termos do artigo 67, §3°, do RICARF (Portaria MF 343/2015).

O acórdão recorrido amolda-se à Súmula CARF n° 108, que prevê: *"Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício."*

Ademais, adota o entendimento expresso na Súmula CARF n° 115: *"A sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF n° 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei n° 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n° 9.959, de 2000."*

Recurso Especial não conhecido quanto a estes temas.

CONHECIMENTO. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL. FRETE. SEGUROS.

É conhecido o recurso especial quanto a esta matéria diante da divergência na interpretação da lei tributária, conforme decisão da Presidente de Câmara.

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andre Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa- Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo julgado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, quando foi negado provimento ao recurso voluntário, em acórdão assim ementado (**acórdão nº 1201-001.651**):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ERROS DE CÁLCULO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.

A utilização do método mais favorável é uma faculdade do contribuinte, e não uma imposição à fiscalização.

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

Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. A inclusão desses valores no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito do sujeito passivo em deduzi-los como despesa no levantamento do lucro líquido do exercício. Por outro lado, a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado prejudicaria a sua comparabilidade com o preço parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que neste estão necessariamente incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN 243/2002. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

Legalidade tributária, de acordo com o disposto no art. 150, I, da Constituição da República, significa que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei. Portanto, não afronta a idéia de legalidade tributária a instrução normativa expedida pela SRF que porventura exija tributo em montante inferior àquele previsto em lei. Restou provado que o preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resulta em IRPJ e CSLL em valores inferiores àqueles que seriam devidos

segundo a Lei nº 9.430/96, daí porque não há que se falar, aqui, em violação ao princípio da legalidade tributária.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência de juros de mora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DECORRÊNCIA.

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

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO.

Constando compensações indevidas, deve-se efetuar o lançamento correspondente, mesmo que a autuação que lhe deu causa (ajustes de preços de transferência) esteja pendente de confirmação

O contribuinte foi intimado em 07/06/2017 (fls. 8.079), interpondo recurso especial em 22/06/2017 (fls. 8.082). Em síntese, neste recurso alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas:

- (i) Nulidade por **erro na apuração da base de cálculo**, identificando o acórdão paradigma nº **108-09.139 e 2202-003.151**;
- (ii) **Ilegalidade da IN SRF 243/2002**, com os paradigmas **1301-001.410 e 1202-001.025**;
- (iii) Impossibilidade de incluir as **despesas de frete, seguro e imposto de importação na apuração do preço praticado para fins de PRL**, constando como acórdão paradigma o de nº **1401-001.594 e 9101-002.420**;
- (iv) Incidência de **juros de mora sobre multa de ofício**, com paradigma nº **9101-000.722 e 3402-004.113**.

O Presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção admitiu em parte o recurso, quanto a duas matérias:

Considerando que, consoante o exposto no presente despacho, foram preenchidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, e que foi demonstrada, em parte, a existência de divergência jurisprudencial, DOU SEGUIMENTO PARCIAL AO RECURSO ESPECIAL interposto pelo sujeito passivo EPSON PAULISTA LTDA, com relação às matérias “ilegalidade da IN SRF nº 243/2002”, “inclusão, no cálculo do preço praticado, dos valores do frete, seguro, e tributos incidentes na importação”, e “juros de mora sobre a multa de ofício”.

O contribuinte foi intimado quanto à decisão que admitiu em parte o seguimento do recurso especial (fls. 8.332), sem que tenha apresentado recurso.

A Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 8.335) requerendo a manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora.

O recurso especial foi admitido quanto a duas matérias: (i) ilegalidade da IN 243; (ii) despesas de frete, seguro e tributos na apuração do preço praticado para fins de PRL e (iii) incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Adoto as razões da Presidente de Câmara para conhecimento do recurso especial quanto à segunda matéria (frete, seguros e tributos no preço praticado), nos termos do artigo 59, §1º, da Lei nº 9.784/1999.

Passo a enfrentar o conhecimento das demais matérias:

Conhecimento – Ilegalidade da IN 243

A Primeira Turma da CSRF aprovou Súmula em 03/09/2018, com o seguinte teor:

Súmula CARF nº 115: *A sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000.*

O acórdão recorrido, embora proferido antes da aprovação da Súmula, teve os mesmos fundamentos da Súmula, como se verifica do trecho da ementa desta decisão:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN 243/2002. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

Legalidade tributária, de acordo com o disposto no art. 150, I, da Constituição da República, significa que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei. Portanto, não afronta a idéia de legalidade tributária a instrução normativa expedida pela SRF que porventura exija tributo em montante inferior àquele previsto em lei. Restou provado que o preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na

Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resulta em IRPJ e CSLL em valores inferiores àqueles que seriam devidos segundo a Lei nº 9.430/96, daí porque não há que se falar, aqui, em violação ao princípio da legalidade tributária.

Ademais, é pertinente destacar que o Regimento Interno do CARF impede o conhecimento de recurso especial, quando o acórdão recorrido alinhe-se ao entendimento de súmula CARF, mesmo que aprovada posteriormente à interposição do recurso especial:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)

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

Assim, **não conheço o recurso especial quanto à ilegalidade da IN 243.**

Conhecimento – Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Também em 03/09/2018, aprovou-se Súmula tratando da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

O acórdão recorrido fundamenta-se no mesmo sentido, extraíndo-se de sua ementa:

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência de juros de mora.

Assim, **não conheço o recurso especial quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício**, por força do artigo 67, §3º do RICARF e da Súmula CARF 108.

Mérito – PRL – Frete, Seguros e Tributos

Passo a enfrentar o mérito quanto à única matéria admitida.

O citado §6º, do artigo 18, § da Lei nº 9.430/1996, com redação vigente ao tempo dos fatos em discussão nestes autos (ano-calendário de 2006), dispunha que:

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.

Note-se que a contratação de seguro e de frete entre pessoas independentes impõe a exclusão no cálculo do preço parâmetro, afinal, a manipulação de preço só poderia ocorrer entre partes relacionadas como explicitado pelo *caput* do artigo 18 – que é sua razão de ser, incorporando o princípio *arm's lenght*. No mesmo sentido, os tributos incidentes na importação, que, por óbvio, são devidos a pessoa não vinculada ao importador. Este é o sentido, seja literal, seja teleológico do § 6º do artigo 18.

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

No contexto das normas que regulam os preços de transferência, entendo que a originária redação do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996 autorizava a exclusão de frete, seguro e tributos, do cálculo do preço parâmetro.

Por tais razões, voto por **dar provimento ao recurso especial da contribuinte**.

Conclusão

Conforme razões expostas, **conheço do recurso especial do contribuinte quanto à matéria despesas de frete e seguro pagos a terceiros na apuração do preço praticado para fins de PRL**, não admitindo este recurso quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e quanto à ilegalidade da IN 243, por força do artigo 67, §3º do RICARF e das Súmula CARF 108 e 115.

No mérito, voto por **dar provimento ao recurso especial na matéria conhecida**.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante o substancial voto da I. relatora, peço vênias para discordar em relação ao mérito.

Para discorrer sobre a matéria **inclusão de fretes, seguros e impostos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro**, cabe transcrever a redação do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, caput e § 6º, dada antes da alteração promovida pela Lei nº 12.715, de 2012, transcrito na sequência:

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.

Primeira constatação é que a comparabilidade é o valor principal a ser tutelado na matéria atinente aos preços de transferência.

E, recusar a aplicação da comparabilidade é o mesmo que ignorar o princípio do *arm's length*. A 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. E, quanto ao caso em análise, concernente aos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, **só dois mecanismos podem ser seguidos**: (1) **incluindo-se** na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, ou (2) **excluindo-se** na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Precisamente nesse contexto se justifica a existência do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, porque apresenta um tratamento diferente daquele previsto na regra geral para a apuração do custo contábil pelo art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

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

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

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

Não há coincidência na construção do sistema de tributação.

Como regra geral de dedutibilidade, incluem-se os **de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.**

Por isso, a legislação de preços de transferência, para buscar um parâmetro de comparação adequado entre preço praticado e preço parâmetro, teve que expressamente se manifestar, por meio do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, para esclarecer que a regra geral de dedutibilidade não seria aplicável. Ou seja, para fins de apuração do preço de transferência, os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação **não são dedutíveis**, devendo integrar o custo.

Portanto, como se pode observar, a redação do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996 consagra o mecanismo de **inclusão**, na apuração dos preços praticado e parâmetro, dos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Inclusive, a IN SRF nº 243, de 2002, não vacila sobre o 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.

Em suma, sob a égide do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não restam dúvidas sobre o assunto: *integram o custo* (apuração do preço praticado), *para efeito de dedutibilidade* (registra-se a exceção à regra geral disposta no art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), *o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.*

E não há que se falar que a nova redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, teria alterado tal entendimento.

Pelo contrário, confirmou que a **comparabilidade** sempre foi o valor principal a ser tutelado. Basta observar nova redação dada ao § 6º em debate, e ao novel § 6º-A:

§ 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)

Primeiro, ao se revogar a redação antiga do § 6º, elimina-se a restrição colocada ao preço praticado aplicável sobre a regra de dedutibilidade geral do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Ou seja, passa-se a permitir a **exclusão** dos valores de frete, seguro e tributos na importação na apuração do preço praticado. Ou seja, os dispêndios voltam a seguir a regra geral e passam a ser dedutíveis.

E, na mesma medida, com a nova redação do § 6º e o novo § 6º-A, determina-se que na apuração do preço parâmetro pelo método PRL, não serão mais considerados os valores de frete, seguro (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos na importação na apuração do preço praticado.

Ora, no ordenamento anterior à redação da Lei nº 12.715, de 2012, o § 6º dirigia-se ao **preço praticado**, e estabelecia exceção à regra geral de dedutibilidade, determinando pela inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação, vez que, na determinação do preço parâmetro, tais dispêndios eram considerados. Como já dito, **a comparabilidade se operava mediante o mecanismo de inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na determinação dos preços praticado e preço parâmetro.**

Por sua vez, com a redação da Lei nº 12.715, de 2012, operacionalizou-se caminho inverso. O § 6º e § 6º-A dirigem-se ao **preço parâmetro**. Revoga-se a restrição à regra de dedutibilidade geral (art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), ou seja, na determinação do preço praticado passa a ser permitida a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação. E, precisamente por isso, a nova redação do § 6º e § 6º-A determina que passam a não integrar a apuração do preço parâmetro os valores de frete, seguro e tributos na importação. **A comparabilidade passa a ser operada mediante o outro mecanismo: a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na determinação dos preços praticado e preço parâmetro.**

Preservada, portanto, a comparabilidade entre os preços parâmetro e praticado.

Processo nº 16561.720067/2011-18
Acórdão n.º **9101-003.818**

CSRF-T1
Fl. 8.364

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)
André Mendes de Moura