



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

Processo nº 16561.720097/2014-69
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-003.498 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2018
Matéria Preços de Transferência
Recorrentes BASF POLIURETANOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

IN 243/2002. LEGALIDADE. 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.

PRL PONDERADO. LEGALIDADE.

O art. 18, II, da Lei 9.430/96 determina que o preço-parâmetro seja a *média* aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, o que não conflita com o "PRL ponderado" que resultou da média ponderada dos preços em função da quantidade consumida/vendida em cada operação, seja PRL 20 quando revendido como mercadoria, seja PRL 60 quando insumo de produto vendido. A média aritmética dos preços de revenda pode ser a ponderada em função das quantidades consumidas em cada operação, aliás, o que não pode é ser a média aritmética simples dos preços de revenda, pois, se assim, fosse, estaria prejudicado todo o controle de preços de transferência.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. FRETE E SEGURO E IMPOSTOS DE IMPORTAÇÃO.

Uma vez que compõem o preço de venda do produto, o valor do frete, seguro e dos impostos de importação devem ser considerados no preço praticado para fins de apuração dos ajustes dos preços de transferência segundo o método PLR, como forma de se propiciar a comparabilidade entre o preço-parâmetro e o custo de aquisição dos insumos.

CÁLCULOS. ERRO DE FATO.

Constatados, através de diligência fiscal, erros de fato no cálculos dos ajustes de preços de transferência, deve ser exonerada a parcela equivocadamente lançada.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

CSLL REFLEXO DE IRPJ.

Aplica-se à CSLL o mesmo que foi decidido em relação ao IRPJ, por se tratar de lançamento reflexo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; e (ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto que votaram por dar-lhe provimento parcial em relação à inclusão de frete, seguro e tributos no preço praticado.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Bianca Felícia Rothschild e Giovana Pereira de Paiva Leite.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a cobrança de IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de 75% e juros, em razão da constatação, por parte da autoridade fiscalizadora, que o montante total de ajustes a título de preço de transferência seria maior do que o adicionado pelo contribuinte.

O ponto de partida do cálculo foi o arquivo "Importações" (doc.3), a partir do qual a fiscalização selecionou as importações de partes vinculadas e de países com tributação favorecida, gerando a planilha "01 - Demonstrativo resumo das Importações de vinculadas no ano-calendário 2009" (doc. 30), apurando os **preços praticados** de acordo com a determinação do art. 12, §3º da IN SRF nº 243/2002, e gerando a planilha "02 - Demonstrativo dos cálculos dos Preços Praticados - itens calculados pelo método PRL" (doc. 31).

Para a apuração do **preço-parâmetro pelo método PRL**, a fiscalização iniciou com a extração das informações do arquivo em "Vendas"; excluiu as vendas para vinculadas; e elaborou, então, a planilha "03 - Demonstrativo Resumo das Vendas" (doc. 32),

contendo os subtotais de quantidade, Valor total da venda, descontos incondicionais, ICMS, PIS, COFINS e Valor Líquido das Vendas por cada código de produto.

Os preços parâmetros calculados pelo PRL-20, PRL-60, e PRL-20/60 (ponderado, nos casos de insumos que foram parcialmente utilizados em produção, e parcialmente revendidos), nos documentos nº 33, 34 e 35. A fiscalização também apurou os ajustes pelo PIC, com base na documentação entregue pelo contribuinte, conforme planilhas constantes nos documentos 36, 37 e 38.

O quadro de fls. 649/650 mostra o valor total do ajuste apurado para cada um dos itens importados em que foi encontrado algum ajuste a ser efetuado, e está a seguir sintetizado:

Método	Ajuste (R\$)
PRL	20.760.796,25
PIC	975.634,06
Total	21.736.430,30

Nas Fichas 09A (IRPJ) e 17 (CSLL) da DIPJ/2010 (doc. 2), a contribuinte já havia efetuado a adição de R\$ 354.039,91, a título de "Ajustes Decorrentes de Métodos de Preços de Transferências". Desta forma, efetuou-se ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no montante de **R\$ 21.382.390,39**, que é a diferença entre o montante total de ajustes apurado pela fiscalização (R\$ 21.736.430,30) e o valor já previamente declarado pela contribuinte (R\$ 354.039,91).

Notificado, o Contribuinte apresentou Impugnação de fls. 685/741 alegando, em síntese: (i) recalculou de forma equivocada o método PIC para alguns produtos; (ii) utilizou saldos iniciais e finais também equivocados para alguns produtos, o que gerou distorções no consumo do ano e no preço-parâmetro utilizado no método PRL60; (iii) para um produto específico que tinha finalidades distintas, desconsiderou sem base em lei, os métodos PRL20 e PRL60 adotados pela impugnante e calculou uma média ponderada do preço-parâmetro (iv) desqualificou indevidamente os cálculos realizados pela impugnante em relação ao método PRL60, consoante as regras da Lei nº 9.430/96; (v) calculou o preço praticado para fins de comparação com o preço-parâmetro PRL com base em cláusula CIF, sem descontar os valores de frete, seguros e imposto de importação; (vi) alega a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002; (vii) impossibilidade de cobrança de juros sobre multa de ofício.

O principal ponto de divergência foi o método PRL-60, onde se percebe, no Termo de Verificação Fiscal e nos cálculos apresentados pela fiscalização, que as diferenças apuradas decorrem da utilização da sistemática da Lei nº 9.430/96 pela impugnante, ao passo que a fiscalização adota a sistemática da IN SRF nº 243/2002;

A DRJ optou por converter o julgamento em diligências cujos relatórios constam em fls. 1652/1668 e 1874/1879.

A conclusão da 1ª diligência foi a seguinte:

Refazendo os cálculos, considerando as alegações apresentadas pela contribuinte em sua impugnação, a fiscalização apurou um montante total de ajustes a título de preço de transferência no valor de R\$ 20.794.531,35 referente ao ano-calendário 2009.

Considerando que a contribuinte já havia efetuado a adição de R\$ 354.039,91 a título de "Ajustes Decorrentes de Métodos de Preços de Transferências", o valor correto em termos de matéria tributável é de R\$ 20.440.491,44, que é a diferença entre o valor apurado nesta diligência fiscal e o valor já previamente declarado pelo contribuinte.

O contribuinte apresentou manifestação indicando erros na apuração, o que gerou a realização da 2ª diligência, que chegou à seguinte conclusão:

Assim, atendendo à solicitação da DRJ/SPO, a fiscalização refez os cálculos de ajustes a título de preço de transferência dos itens para os quais foi utilizado o método PRL.

Os valores de ajustes foram recalculados não só em função das alterações nas quantidades dos estoques, mas também, como consequência direta, em função das alterações dos preços praticados e parâmetros.

Assim, a fiscalização apresenta, às fls. 1877/1878, tabela com os novos valores de ajustes apurados a título de preço de transferência dos itens para os quais foi utilizado o método PRL, totalizando R\$ 13.746.358,15.

O contribuinte se manifesta sobre o novo resultado de diligência, alegando que a diferença entre os ajustes realizados indica a precariedade da autuação fiscal, pugnando pela sua nulidade.

A DRJ julgou a Impugnação parcialmente procedente, através do Acórdão nº 16-81.335 (fls. 1899/1943), onde:

- a) rejeitou as preliminares de nulidade;
- b) afastar a alegação de ilegalidade da IN SRF nº 243/2002;
- c) rejeitou a alegação da impugnante contrária à inclusão dos valores relativos ao frete, ao seguro e aos tributos no cálculo do preço praticado.
- d) Quanto à alegação de falta de base legal para utilizar o PRL-20/60 de forma ponderada, e que deveria se utilizar o método mais favorável ao contribuinte, rejeitou-a com base na SCI Cosit nº 30/2008.
- e) **Acata** o resultado das diligências, reduzindo o valor do ajuste de R\$ 21.382.390,39 para R\$ 13.426.053,36.
- f) rejeita a alegação de não incidência de juros sobre multa de ofício.

Irresignado, o Contribuinte apresenta Recurso Voluntário de fls. 1957/2027, repisando as razões de sua Impugnação. Da mesma forma, em razão do montante exonerado, o presidente da DRJ interpôs Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido pelo Colegiado. Da mesma forma, o Recurso de Ofício ultrapassa o valor de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 63/2017, e não se enquadra em nenhuma das hipóteses do art. 27 da Lei nº 10.522/2002, devendo ser conhecido.

I) Análise do Recurso de Ofício

O contribuinte alegou, ainda em sua Impugnação, que em relação aos itens cujo preço de transferência foi calculado pelo método PRL, houve equívoco quanto ao estoque inicial, ao estoque final e, conseqüentemente, quanto às quantidades consumidas, afetando o cálculo do preço parâmetro. O equívoco se deu em razão da fiscalização ter utilizado uma planilha que posteriormente, ainda dentro do procedimento de averiguação dos fatos, foi retificada. Esclareceu:

“Tivessem sido adotadas as informações constantes dos documentos fornecidos em 14/05/2014 (Intimação nº 5), certamente ter-se-ia calculado corretamente os saldos de inventário da planilha e identificado um consumo inferior do aludido produto, concluindo que o ajuste real foi inferior ao ajuste indicado no lançamento.

Ou seja, embora a metodologia adotada pela fiscalização para apuração de consumo no PRL60 seja correta, os números utilizados no cálculo são incorretos, já que partiram de planilhas e documentos apresentados pela contribuinte antes da Intimação nº 5.”

Em razão da evidência do erro da fiscalização, a própria DRJ solicitou diligência para que fossem refeitos os cálculos dos ajustes de preços de transferência, considerando as quantidades consumidas corretamente, para os itens avaliados pelo método PRL.

Sobre a documentação juntada, aduziu a fiscalização no relatório de fls. 1874/1881:

Constatamos realmente que para o cálculo das quantidades em estoque, e conseqüentemente, das quantidades de ajuste, foi utilizada a planilha insumo-produto enviada anteriormente, antes da devida retificação.

As quantidades de insumo importado presentes nos estoques iniciais e finais foram então recalculadas com base nas relações insumo-produto retificadas.

Salientamos, entretanto, que a alteração nas quantidades de estoque inicial de cada item importado, afeta não só as quantidades de ajuste, mas também os preços praticados, já que

estes são calculados considerando-se também, além de todas as importações do ano, os estoques iniciais.

(...)

*Assim, atendendo à solicitação da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo (DRJ / SPO) refizemos os cálculos de ajustes a título de preço de transferência dos itens para os quais foi utilizado o método PRL. **Os valores de ajustes a título de preços de transferência foram recalculados não só em função das alterações nas quantidades dos estoques, mas também, como consequência direta, em função das alterações dos preços praticados e parâmetros.***

A diligência elaborou planilha de fls. 1877/1878, com os novos valores de ajustes para os itens que utilizaram o método PRL, totalizando um ajuste total de R\$ 13.746.358,15.

Parece-nos que a questão é eminentemente matemática, e que a própria fiscalização verificou - e sanou - o equívoco realizado a esse respeito, à luz dos dados corretamente apresentados pelo contribuinte.

Em razão disso, entendo acertada a decisão proferida pela instância *a quo*, tomando como fundamento complementar da minha decisão o teor dos relatórios de diligência de fls. 1652/1668 e 1874/1879, com fulcro no art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, *verbis*

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Desse modo, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

II) Análise do Recurso Voluntário

a) Preliminares

a.i) Nulidade por inconsistência do lançamento

Aduz a Recorrente que a autuação seria nula em razão da inconsistência dos cálculos e da metodologia adotada pela Fiscalização nos ajustes de preço de transferência, que implicaram em redução de 37,21% da autuação.

Friso inicialmente que discordo do fundamento dado pela decisão da DRJ, com base no art. 60 do Decreto 70.235/72, cujas irregularidades se referem, a meu ver, àquelas ocorridas no âmbito do procedimento administrativo, e não relativas ao conteúdo do ato - que deve obedecer ao art. 142 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, entendo que apesar dos erros materiais verificados através da diligência fiscal, parece-me fora de dúvida que o ato administrativo está dotado de todos os requisitos de validade - sob o risco de se chegar à situação de que todo lançamento que tivesse algum aspecto a ser reformado poderia ser objeto de anulação, por inconsistência da autuação.

Vislumbra-se nos autos todos os elementos exigidos pelo art. 10 do Decreto 70.235/72, razão pela qual entendemos que não deve ser pronunciada a nulidade por vício de motivação de fato e de direito.

Como já defendemos em outras oportunidades, há que se distinguir, naturalmente, duas situações diferentes: o *juízo preliminar*, acerca do atendimento aos requisitos de lavratura do auto de infração, incluindo aí as exigências probatórias, através do qual se pode concluir pela nulidade da autuação; e o *juízo meritório*, no qual se efetuará a valoração das provas existentes, para verificar o atendimento integral de todos os ônus probatórios envolvidos e a verificação da procedência ou não das alegações fiscais.

Neste momento, cabe fazer apenas o *juízo preliminar*, cabendo a análise das provas e das operações em questão a um momento posterior. Sob este prisma, verifica-se que estão presentes os fundamentos da fiscalização, no relato e no auto de infração, estando atendido a exigência mínima para manutenção formal da autuação.

Desse modo, voto por rejeitar a preliminar de nulidade arguida.

b) Mérito

b.i) PRL 20/60 Ponderado - opção pelo método mais benéfico ao contribuinte.

Aduz o Recorrente que em relação ao produto DESMODUR 20, que tinha finalidade distintas (ora para produção, ora para revenda), a Fiscalização desconsiderou os métodos do PRL 20 e 60 utilizados pela Recorrente, e calculou uma média ponderada entre valores obtidos de acordo com os métodos citados, chegando a um preço parâmetro arbitrário, sem base legal.

Na decisão *a quo*, o relator mencionou seu entendimento pessoal de que *o PRL20 e o PRL60 são métodos distintos de apuração do preço-parâmetro e como a legislação de regência não permite a aplicação de mais um método de avaliação para o mesmo produto (um para os produtos importados submetidos a revenda direta, e outro para os produtos importados utilizados na produção ou industrialização), dever-se-ia adotar como preço-parâmetro o mais favorável ao contribuinte (o maior valor, e não a média ponderada, evidentemente menor)*, nos termos do artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96 e do artigo 4º, § 2º, da IN SRF nº 32/2001. Entretanto, por vinculação legal, aplicou a Solução de Consulta Interna COSIT nº 30/2008, que dispõe:

“Nos casos em que os insumos importados de pessoas vinculadas são aplicados em parte no processo produtivo e em parte são revendidos, ao se eleger o PRL como método de apuração, o preço médio ponderado do período será o resultante da aplicação do método PRL, com margem de vinte por cento, na hipótese de revenda, e do método PRL, com margem de sessenta por cento, na hipótese dos insumos aplicados na produção. Esse será o preço médio ponderado do método PRL apurado para o período anual a ser comparado com os outros dois métodos de apuração (PIC e CPL)”.

Nos casos em que o produto foi **destinado à revenda**, aplicou-se a margem de 20% e chegou-se a um preço parâmetro segundo o PRL 20. Por outro lado, nos casos em

que a mercadoria foi **utilizada para produção**, empregou-se a margem de 60% e chegou-se a um preço parâmetro para o mesmo bem, usando o PRL 60. Diante dos dois, optou o contribuinte pelo preço parâmetro maior, que lhe assegurou maior dedutibilidade.

Aduz o contribuinte que o art. 18, §4º da lei nº 9.430/96 determina que nos casos em que se utilize **mais de um método** para um mesmo produto, **deverá ser considerado dedutível o maior valor apurado**, dede que não seja superior ao valor de aquisição (§5º).

Além disso, argumenta também que a previsão específica desse "PRL Ponderado" somente surgiu com a inclusão do §14 ao art. 18 da Lei nº 9.430/96, por meio da Lei nº 12.715/2012, que dispôs expressamente:

§ 14. Na hipótese de um mesmo bem importado ser revendido e aplicado na produção de um ou mais produtos, ou na hipótese de o bem importado ser submetido a diferentes processos produtivos no Brasil, o preço parâmetro final será a média ponderada dos valores encontrados mediante a aplicação do método PRL, de acordo com suas respectivas destinações.

Sem dúvidas, tratam-se de fortes argumentos para dar suporte à tese defendida, entretanto, tenho para mim, entretanto, que em uma análise alentada da legislação de preços de transferência, tal disposição já poderia ser haurida da própria redação original.

A redação da Lei nº 9.430/96, com as alterações da lei nº 9959/2000, dispõe o seguinte:

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:** definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;*

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

***III – Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL:** definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.*

Da própria literalidade do dispositivo, resta evidente que o sujeito passivo possui liberdade de escolha entre **três métodos possíveis** - PIC, PRL ou CPL -, um para cada inciso. Diferentemente do que alega o Contribuinte, buscando justificar a escolha pelo "método" mais favorável entre o PRL 20 e o PRL 60, não se trata aqui de métodos distintos, mas de um único método.

É dizer, o contribuinte não tem liberdade para escolher se o preço parâmetro do produto importado será calculado pelo PRL 20 ou 60 - essa determinação decorre da própria lei e da destinação que será dada a esse produto, não havendo margem de escolha nesse ponto. Se a opção do sujeito passivo for pelo PRL, ele empregará no cálculo: a margem de 20% se os produtos forem destinados a revenda (item 1 do inciso II); a margem de 60% se os produtos forem empregados na produção de outros bens (item 2 do inciso II).

Essa leitura nos parece intuitiva, mas ainda corroborada pelas diretrizes da Lei Complementar 95/98, em seu artigo 11, III, *d*, que determina que para a obtenção da ordem lógica nos textos legais, as discriminações e enumerações devem ser feitas por meio de *incisos, alíneas e itens*, sucessivamente. A distinção foi feita, nesse caso, através dos incisos I, II e III do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Não parece haver incompatibilidade entre o art. 18, II, que determina a apuração do preço parâmetro pela "*média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos*" e a utilização de uma média ponderada, levando-se em conta as quantidades consumidas na operação e as quantidades revendidas.

Como pontuou o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, no voto proferido no acórdão CARF nº 1302-001.628:

Assim sendo, a média aritmética de que trata o inciso II do art. 18 deve ser tida como a média aritmética ponderada em função da quantidade consumida em cada operação, pois há que se aplicar, ao caso, o vetusto, mas nunca ultrapassado, brocardo latino que nos ensina que: prefira-se a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade (*Commodissimum est, id accipi, quo res de qua agitur, magis valeat quam pereat*).

Uma vez que o PRL 20 e 60 são modelos de cálculo específicos dentro de um mesmo método estabelecido pela legislação, é fora de sentido querer atribuir apenas um deles para todos os produtos, mormente diante da possibilidade de utilização da média ponderada, aplicando-se as margens de lucro para os produtos correspondentes, na proporção de sua quantidade.

O artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 inclusive esclarece ainda mais a redação do art. 18, II, ao dispor:

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

Não nos parece que houve uma inovação nesse ponto, mas simplesmente uma explicitação do sentido mais evidente e razoável do dispositivo legal, de modo que o §14 do art. 18 da Lei nº 9.430/96 em nada inovou na ordem jurídica, mas **veio na condição de lei interpretativa**, para firmar o sentido adequado da norma, já praticado há muito, com base na redação original.

Correta, portanto, a SCI Cosit nº 30. de 30/07/2008, aplicada no presente caso. No mesmo sentido, menciono o excelente voto do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado constante no Acórdão CARF nº **1302-002.128**.

Desse modo, é de rejeitar o argumento suscitado.

b.ii) Da Ilegalidade da IN SRF nº 243/2002

Quanto ao argumento da ilegalidade da IN 243/2002, frente à lei nº 9.430/96, tal matéria foi objeto de recente Súmula no âmbito do CARF, cujo teor é o seguinte:

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.

Por força de determinação regimental, o Colegiado é obrigado a aplicar as Súmulas desse Conselho, razão pela qual rechaço o argumento da ilegalidade da IN nº 243/2002.

a.iii) Inclusão dos valores de frete, seguros e tributos na importação na determinação do preço praticado (cálculo "CIF")

Aduz a Recorrente que a adoção do custo CIF + II eleva o ajuste a ser realizado e viola a finalidade das regras de preço de transferência, uma vez que esses valores são pagos a terceiros, partes não vinculadas.

Sobre a matéria, já tive oportunidade de votá-la em outra oportunidade, na qual me filiei ao brilhante voto do Ilustre Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, versado no Acórdão CARF nº 1301-003.209 e reproduzido abaixo:

Pois bem, sobre o tema, na vigência da IN SRF nº 243, de 2002, tenho opinião firmada a respeito da legalidade dessa norma complementar.

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

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

O dispositivo legal em debate é claro ao determinar que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação integram o custo.

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

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

Assim, para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela contribuinte, também o preço praticado deverá ter, em sua composição, tais custos. Comparar nada mais é do que subtrair um do outro, de modo que o efeito de tais custos na apuração de eventual ajuste a ser feito no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL será nulo.

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

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

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

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

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

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

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

Em primeiro lugar, caso comumente adotado pelos recorrentes fosse adotada, os custos de frete e seguro suportados pelo importador somente seriam despesas dedutíveis em razão do disposto na redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96. Isso porque o alcance de tal dispositivo somente diria respeito à dedutibilidade de tais despesas. Ora, partindo-se de tal premissa, teríamos que concluir que a nova redação dada pela Lei nº 12.715/12 teria revogado a dedutibilidade das despesas com frete e seguro realizadas com pessoas não vinculadas nas operações de importações, uma vez que não mais comporão o cálculo do preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro. Não me parece, portanto, a melhor interpretação a tese de que a antiga redação do dispositivo tivesse como objetivo tornar dedutíveis tais desembolsos.

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

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

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

A meu ver, os pontos trazidos pela Lei nº 12.715, de 2012, revestem-se de caráter inovador no que tange à exclusão do preço praticado de algumas despesas. Se na redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, constava que “Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação”, o novo mandamento legal foi claro ao passar a permitir a exclusão da apuração do preço parâmetro dos valores de frete e seguro, de ônus do importador (FOB), quando contratados com pessoas não vinculadas e não localizadas em “paraísos fiscais”. De outro ângulo, observa-se que manteve a inclusão de tais valores no preço praticado quando a importação se der com cláusula CIF, pois, quisesse alterar seu quantum, certamente o teria feito como o fez nos fretes e seguros contratados diretamente pela importadora com pessoas não vinculadas.

A questão da inovação fica ainda mais clara ao analisarmos o tratamento dos tributos incidentes na importação. Se na redação original do dispositivo em tela constava explicitamente que tais valores deveriam compor o preço praticado, o § 6º-A inserto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 12.715, de 2012, passou a determinar a exclusão dos tributos incidentes na importação da composição do preço praticado. Tal alteração, indubitavelmente, não pode ser tachada de interpretativa, pois altera diametralmente o tratamento de tais valores, primeiro incluindo-os no preço praticado, e, posteriormente, excluindo-os de seu cálculo.

Diante do exposto, concluo que, para fins determinação do preço praticado, qualquer exclusão, inclusive dos valores de frete, seguro, tributos, deve ser expressamente autorizada pela legislação, tal qual trazido pela Lei nº 12.715, de 2012.

Forte nos argumentos postos acima, e tomando-os como razão de decidir, entendo que o argumento do contribuinte deva ser rechaçado nesse ponto.

a.iv) Juros sobre multa de ofício

Sobre essa matéria, há muito me manifesto no sentido de reconhecer a não incidência de juros sobre multa de ofício. Entretanto, a matéria se encontra hoje sumulada pelo CARF, através da Súmula nº 108:

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.

Desse modo, em observância à determinação regimental, aplico a súmula CARF para negar provimento ao pleito do contribuinte.

III) Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário e negar provimento ao Recurso de Ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto

