



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720108/2014-19
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.713 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 17 de janeiro de 2020
Recorrente Merial Saúde Animal Ltda
Interessado Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

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

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

Súmula CARF nº 115

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

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

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

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

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

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto às matérias PRL 20 e inclusão dos valores do frete, seguro e imposto de importação e, no mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade,

em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Cristiane Silva Costa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Viviane Vidal Wagner. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 10830.722777/2011-71, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício e Relatora

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

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e, dessa forma, adoto neste relatório o relatado no Acórdão nº 9101-004.712, de 17 de janeiro de 2020, que lhe serve de paradigma.

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

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

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

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

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

Acórdão paradigma 1101-000.864

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. LEI. NORMAS COMPLEMENTARES.

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

FÓRMULAS PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL 60%. LEI N.º 9.430. IN SRF N.º 32. IN SRF N.º 243.

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

LANÇAMENTO. IN SRF N.º 243.

Os ajustes feitos com base na fórmula estabelecida na IN SRF n.º 243, de 2002, que sejam maiores do que o determinado pela fórmula prevista na lei, não têm base legal e devem ser cancelados.

Acórdão paradigma 1202-000.835

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2004

(...)

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

A IN SRF n.º 243, de 2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL60%, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo.

Despacho de admissibilidade:

Ao analisar a questão suscitada do sujeito passivo, em face aos acórdãos ditos paradigmas, verifico que a Recorrente logrou comprovar que houve interpretação diferente entre Câmaras deste CARF, quanto à legalidade, ou ilegalidade, da IN SRF n.º 243/2008, ao tratar dos cálculos para auferir o preço de transferência, segundo o método PRL 60%.

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

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

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

Acórdão paradigma 105-17.210

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

O fato de haver agregação de valores ao produto importado não resulta em afirmar que os mesmos passaram por processo de industrialização ou que foram aplicados na produção de um produto final. O critério utilizado pela lei n.º 9.430/96 que impossibilita a utilização do PRL 20 refere-se a aplicação do produto importado na “produção”, e isto não foi verificado na hipótese dos autos.

Despacho de admissibilidade:

1ª paradigma (105-17.210)

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Acórdão 108-09.763

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

Despacho de admissibilidade:

2º PARADIGMA - Ac. 108-09.763

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

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

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

Cientificada, a contribuinte não se manifestou.

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

É o relatório.

Voto

Conselheira Andrea Duek Simantob, Relatora

Das razões recursais

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o

voto vencedor consignado no Acórdão n.º 9101-004.712, de 17 de janeiro de 2020, paradigma desta decisão.

(....)¹

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

Em relação à primeira divergência, sobre a “(II) aplicabilidade do Método PRL 60 ou PRL 20 aos princípios ativos importados da Pessoa Jurídica vinculada do exterior”, o recorrente aduz que a, par da discussão sobre a legalidade da IN SRF n.º 243, de 2002, quanto aos princípios ativos importados, aplica-se o método PRL com margem de 20%, e não 60%, uma vez que, segundo ele, a adição de simples elementos inertes, diluentes ou aditivos, aos princípios ativos importados não se caracteriza “produção”, já que não dá origem a outro bem.

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

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

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

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

"d) da margem de lucro de:

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

2. **vinte por cento**, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses."
(NR) (grifou-se)

¹ Deixa-se de transcrever o voto vencido, cujo teor integra o Acórdão n.º 9101-004.712, de 17 de janeiro de 2020, processo 10830.722777/2011-71, paradigma desta decisão.

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

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2006, 2007, 2008

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

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

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

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

Para fins de preços de transferência, a comparabilidade é requisito essencial e impõe a adoção de bases semelhantes. Assim, o preço praticado, à luz do princípio do *arm's length*, equivale ao preço de aquisição da mercadoria (FOB) acrescido dos valores de frete, seguro e

tributos devidos na importação. Esses valores compõem o preço parâmetro apurado pelo método PRL, logo, devem também compor o preço praticado, de modo a permitir a comparação entre os preços.

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

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

Lei nº 9.430/96

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Esse entendimento é ratificado pela alteração promovida pelo art. 48 da Lei nº 12.715, de 2012, para, **a partir da data de sua vigência**, em 1º de janeiro de 2013, considerar que os valores de frete e de seguro, atendidas

certas condições, **não integram** o custo para fins de aplicação do método PRL.

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

A jurisprudência desta 1ª Turma da CSRF tem se mantido firme nesse sentido, como denotam diversos precedentes, dentre os quais o mencionado pela i.relatora, **Acórdão n.º 9101-004435**, de 2019, cujo voto vencedor ficou a cargo do i.Conselheiro André Mendes de Moura, que prolatou a seguinte ementa quanto ao tema:

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

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. Analisando-se o método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, sob a ótica do § 6º do art. 18 da Lei n.º 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 n.º 12.715, de 2012 (conversão da MP n.º 563, de 2012) o mecanismo de comparabilidade passou por alteração em relação à Lei n.º 9.430, de 1996, no sentido de se excluir da apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos incidentes na importação.

Outra decisão que merece ser citada é o Acórdão n.º 9101-003508, de 2018, de relatoria do i. Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, assim ementado:

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

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

E, ainda, o Acórdão n.º 9101-004011, de 2019, de minha relatoria, com a seguinte ementa:

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

Na apuração dos preços praticados de acordo com o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), devem ser incluídos o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação, nos termos do que preconiza o art. 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/96, na redação vigente à época dos fatos.

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

Conclusão

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

Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto às matérias PLR 20 e inclusão dos valores do frete, seguro e imposto de importação e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob