



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720115/2012-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.085 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2019
Recorrente SANOFI-AVENTIS FARMACÊUTICA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ERROS DE CÁLCULO. VALIDADE DO LANÇAMENTO.

Deve ser afastada alegação de erro de cálculo para fins de cancelamento do auto de infração diante da efetiva observância das disposições contidas nos artigos 142 e 97 do Código Tributário Nacional e dos requisitos previstos nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72. *In casu*, não houve a devida construção fático-probatória do real impacto negativo na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL

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

Ano-calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. IN SRF Nº 243/2002. LEGALIDADE.

De acordo com a 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.

DIVERGÊNCIA DE ENTENDIMENTO. MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

O fato de haver divergência de entendimento em relação a determinada matéria não configura elemento suficiente para elidir a multa de ofício. É ínsito à dialética do Direito haver divergência de posicionamento. Todavia, se em razão dessa divergência houver recolhimento/declaração a menor de tributo a diferença apurada em sede de lançamento de ofício está sujeita à multa de ofício nos termos da legislação de regência.

PRL20. ACONDICIONAMENTO. POSSIBILIDADE.

Diante da demonstração fático-probatória de que determinados produtos foram importados prontos e acabados para o consumo final, tendo havido, no Brasil, apenas o acondicionamento (embalagem), sem qualquer agregação de valor - transformação decorrente de processo produtivo-, é correta a aplicação do método PRL20.

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.

APLICAÇÃO DE JUROS COM BASE NA TAXA SELIC. APLICÁVEL.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Incidem juros de mora (com base na taxa Selic) sobre o crédito tributário constituído e a multa de ofício. Aplicável o teor da Súmula CARF nº 108.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO interposto e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para: (i) por maioria, manter a incidência da multa e juros imputados sobre os valores apurados para o cálculo do preço-parâmetro pelo método PRL60 com base na metodologia prevista na IN SRF nº 243/2002 (infração 1). Vencidos os conselheiros Gisele Barra Bossa (relatora) e Alexandre Evaristo Pinto, que afastavam a multa e juros. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Efigênio de Freitas Júnior. (ii) Por maioria, afastar a aplicação do método PRL60 os produtos CLEXANE, STILNOX e LANTUS, vez que a embalagem não figura agregação de valor (infração 2). Vencidos os conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira e Lizandro Rodrigues de Sousa. (iii) Por qualidade, em manter os valores de frete, seguro e impostos que compuseram os preços praticados considerados pela fiscalização para aplicação do método PRL60. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa (relatora), Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Santos Guedes (suplente convocada). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Efigênio de Freitas Júnior. (iv) Por unanimidade, afastar a alegação de nulidade.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa – Relator

documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de Autos de Infração que exigem Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ no montante de R\$ 1.809.480,65, devido à infração 001 - ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS - BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR - PESSOA VINCULADA, fato gerador em 31/12/2008, com a imputação da multa de 75%; e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL no montante de R\$ 651.413,03, relativa à mesma infração, com imputação da multa de 75% (fls. 392/430). A descrição dos fatos e da autuação consta do Termo de Verificação de Infração de fls. 588/599.

2. Em resumo, a autoridade autuante considerou que: (i) para o cálculo do preço-parâmetro pelo método PRL60 a contribuinte deveria ter adotado a metodologia (fórmula) prevista na IN SRF nº 243/2002; e (ii) para os produtos CLEXANE, STILNOX e LANTUS, deveria ter aplicado o método PRL60 (e utilizado a fórmula da IN SRF nº 243/2002), e não o método PRL20.

3. Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou, tempestivamente (24/01/2013), a impugnação administrativa de e-fls. 631/714.

4. Em sessão de 06 de agosto de 2013, a 5ª Turma da DRJ/SP, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos do Acórdão nº 16-49.121 (e-fls. 1183/1205), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇOS PARÂMETRO. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

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

AGREGAÇÃO DE VALOR. VEDAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DO MÉTODO PRL20.

O método PRL20 não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no país, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos.

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.

AUTUAÇÃO E JULGAMENTO. DESCONSIDERAÇÃO DE EVENTUAL SALDO NEGATIVO.

Não logrando a contribuinte comprovar a existência de eventual saldo negativo do tributo, não há como considerá-lo no julgamento para reduzir o tributo devido apurado na autuação.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

5. Cientificada da decisão (Acesso via e-CAC em 08/10/2013), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1207/1302) em 06/11/2013, reiterando as razões já expostas em sede de impugnação e ressaltando, em síntese, os seguintes pontos:

(i) O lançamento é manifestamente insubsistente por violação ao artigo 142 do CTN, pois a fiscalização não recompôs as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e, principalmente, não computou os saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados na DIPJ 2009 no cálculo dos tributos supostamente devidos, errando na identificação da matéria tributável;

(ii) A aplicação da metodologia (fórmula) de apuração do preço-parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 viola o disposto no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 9.959/2000 (vigente no ano-calendário de 2008), e no artigo 97 do CTN e, portanto, é ilegal;

(iii) Os produtos CLEXANE, STILNOX e LANTUS não sofreram agregação de valor no Brasil e, portanto, foi correta a aplicação do método PRL20 pela contribuinte;

(iv) É indevida a inclusão do frete, seguro e imposto de importação no preço praticado pelo método PRL 60% e que a redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, ao estabelecer que integram o custo, para efeito de dedutibilidade (e não comparabilidade), as despesas com frete, seguro e Imposto de Importação, deixava claro que tais custos são sempre dedutíveis para o importador, notadamente quando não guardam qualquer relação com a vinculada, não lhes sendo aplicável a restrição do caput do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996; assim, a comparação a ser efetuada deve se dar sempre entre o preço parâmetro apurado pelo

método "PRL" e aquele pago pelo importador à vinculada, uma vez que o frete, o seguro e o Imposto de Importação são custos efetivos, incorridos no Brasil, que não são afetados pelo vínculo existente entre importador e exportador; e

(v) Pugna pela não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, que lhe estão sendo exigidos após a prolação da decisão recorrida; aponta ausência de previsão legal, pois só pode ser cobrados sobre os tributos ou penalidade pecuniária consubstanciada ou convertida em obrigação principal.

6. Em 14/06/2018, esta 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do CARF resolveu, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da I. Relatora Eva Maria Los, para fins de:

- a. verificar e informar se os SN de IRPJ e CSLL constantes da DIPJ apresentada, foram ou não objeto de PER/Dcomp, para fins de compensação de outros débitos e se foram ou não consumidos
- b. em caso negativo:
 - i. localizar e anexar eventuais DIPJ retificadoras apresentadas espontaneamente;
 - ii. identificar as estimativas recolhidas de IRPJ e CSLL, apontando a forma de extinção: DARF, PER/Dcomp, homologadas e, se não homologadas, identificar a situação;
 - iii. DIRF referente ao ano 2008;
 - iv. Verificar se o IRRF e CSLL confirmados em DIRF correspondem a receitas oferecidas à tributação na DIPJ;
 - v. apontar os SN IRPJ e CSLL confirmados e não consumidos em compensações de débitos.

7. O Termo de Diligência Fiscal foi devidamente elaborado (e-fls. 1326/1327) e acabou por confirmar que “não constam mais saldos negativos a restituir, compensar ou utilizar”, conforme consulta aos sistemas informatizados da RFB.

8. A Recorrente foi devidamente intimada e manifestou-se sobre o teor da diligência por meio da petição de e-fls. 1394/1400. Em face da resposta constante do relatório, reitera que *“não está a pleitear na defesa administrativa a dedução dos créditos decorrentes dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados no encerramento do ano-calendário de 2008, mas sim o reconhecimento da insubsistência dos lançamentos tributários por violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, pois a autoridade administrativa não observou regras básicas e elementares da apuração do IRPJ e da CSLL, deixando de recalcular os tributos que seriam devidos em função da suposta infração apontada”*.

9. Por fim, reitera e ratifica os termos de seu recurso voluntário em relação às demais matérias de defesa, que também deverão implicar o cancelamento integral da exigência fiscal.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

10. O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Questão Preliminar

I. Da Suposta Violação aos artigos 142 e 97 do CTN

11. Conforme relatado, a ora Recorrente sustenta que a autoridade fiscal não observou o critério jurídico específico para correta apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL; e desprezou os créditos decorrentes dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados no encerramento do ano-calendário de 2008. Com efeito, considera que os autos de infração são insubsistentes e, portanto, merecem ser cancelados por violação ao artigo 142 do CTN.

12. Em vista de tais colocações, essa C. Turma converteu o julgamento em diligência, cujo resultado aqui transcrevo:

“Quesito A:

“Verificar e informar se os Saldos Negativos de IRPJ e CSLL constantes da DIPJ apresentada foram ou não foram objetos de PER/Dcomp para fins de compensação de outros débitos e se foram ou não consumidos.”

* Folha 8 da Resolução 1201-000.511

Conforme consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil constam duas PER apresentadas à RFB em 2014 referente aos saldos negativos acima questionados, são elas:

1 - O saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 824.919,19 foi solicitado mediante envio de uma PER 10684.85105.271213.1202.0877 e utilizado na DCOMP 29151.06450.220114.1302.6100 entregue em 2014, portanto nesse caso não há mais saldo a utilizar, compensar, restituir. Cópias da PER e da DCOMP informadas anexadas ao relatório.

2 - O saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 5.700.616,12 foi solicitado mediante envio de uma PER 27659.94913.271213.1203.5931 e utilizado nas DCOMPs 19872.73745.220114.1303.9116, 27212.40623.300114.1303.5364, 26810.92272.21021

4.1303.7655, 15498.26067.260214.1303.6030 e 27665.74998.310314.1303.3380 todas entregues no ano de 2014, também não havendo mais o que se restituir, compensar ou utilizar. Cópias da PER (Pedido de Restituição) e das DCOMPs (Declarações de Compensação) informadas anexadas ao relatório.

Quesito B:

Prejudicado, conforme resposta do quesito A, não constam mais saldos negativos a restituir, compensar ou utilizar.”

13. Em que pese a ora Recorrente não esteja a pleitear a dedução dos créditos decorrentes dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados no encerramento do ano-calendário de 2008, mas demonstrar que a dita autoridade administrativa deveria ter efetuado a recomposição do lucro líquido conforme legislação específica de cada tributo e, portanto, que seria equivocada a direta aplicação das alíquotas do IRPJ e da CSLL sobre o suposto “ajuste tributável” apurado de ofício a título de “Preço de Transferência”, considero que não lhe assiste razão.

14. Conforme relatório de diligência, o saldo negativo apurado foi devidamente utilizado pela contribuinte em procedimento próprio. Em termos práticos, não há como concluir que o ajuste tributável deveria computar os saldos negativos de IRPJ e de CSLL no cálculo dos tributos supostamente devidos em 31/12/2008, especialmente porque esse saldo negativo não mais existe, foi “absorvido” pelos PERs e DCOMPs. Em última análise, o recálculo implicaria na utilização em duplicidade dos saldos negativos apurados, o que também aqui não se pode admitir.

15. *In casu*, a potencial falta de verificação desta circunstância fática quando da lavratura dos autos de infração (leia-se ausência de registro formal da providência atrelada à verificação da utilização dos saldos negativos) não implica no cancelamento da autuação. No mais, considero que a própria diligência acabou esclarecer a questão posta.

16. Da mesma forma, a mera alegação de violação aos artigos 142 e 97 do CTN, sem a devida construção fático-probatória do **real** impacto negativo na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL - alegada redução do valor do IRPJ a pagar e a redução do saldo negativo da CSLL -, não merece surtir o efeito pretendido pela contribuinte.

17. E, ainda que tais saldos negativos não tivessem sido utilizados, a ora Recorrente deveria (como o fez) socorrer-se do meio adequado para reaver o indébito. Logo, quando do **lançamento de ofício** é adequada a direta aplicação das alíquotas do IRPJ e da CSLL sobre o suposto ajuste tributável apurado a título de Preço de Transferência.

18. Por fim, não é demais consignar que, tal como determina o artigo 142 do CTN, os lançamentos de IRPJ e CSLL têm como motivação o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (e-fls. 588/599), o qual, em conjunto com os próprios Autos de Infração (e-fls. 573/587), apresentam a descrição dos fatos, a infração apurada, o fundamento legal e os demonstrativos dos cálculos para se chegar ao *quantum* devido.

19. A douta autoridade fiscalizadora motivou as razões que a levaram a caracterizar a conduta da Recorrente como infração à legislação de preço de transferência e, portanto, considero claro o conteúdo e forma da exigência constituída.

20. Como dito, não evidencio nenhum prejuízo ao contribuinte, que notoriamente compreendeu a imputação que lhe foi imposta e conseguiu exercer o seu direito de defesa de forma ampla. Tais circunstâncias demonstram de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal e, assim sendo, não verifico qualquer nulidade formal na lavratura do auto de infração advinda da inobservância do disposto nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72 e nem dos requisitos constantes do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

21. Nesse sentido, deixo de acolher o pleito da contribuinte e considero adequada a aplicação das alíquotas do IRPJ e da CSLL sobre o ajuste tributável decorrente do lançamento de ofício.

Questões de Mérito

I. Da Discussão acerca da Ilegalidade da IN SRF nº 243/2002

22. Por mais que essa relatoria considere ter o artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 instituído forma de apuração do preço parâmetro pelo método PRL 60 diversa da prevista no artigo 18 da Lei 9.430/1996, com redação da Lei nº 9.959/2000 (vigente no ano-calendário de 2008), a Súmula CARF nº 115 é expressa em sentido diverso:

“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.”

23. Portanto, em observância ao disposto no artigo 45, inciso VI, do RICARF, dada a vinculação da presente julgadora ao comando Súmula CARF nº 115, afasto o argumento de ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 suscitado pela contribuinte.

II. Do Necessário Cancelamento da Multa e dos Juros

24. Ainda que se aplique o comando da Súmula CARF nº 115, não podemos olvidar que a metodologia aplicada pela ora Recorrente para apuração do preço parâmetro pelo método PRL 60% no ano-calendário de 2008 foi construída a partir da interpretação do inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, e, inclusive, constava do texto da revogada Instrução Normativa SRF nº 32/2001.

25. Se a questão interpretativa aqui em voga fosse clara essa discussão não seria recorrente neste E. CARF, inclusive com decisões no sentido de considerar ilegal a IN SRF nº 243/2002. À título exemplificativo, vale conferir:

"(...)

FÓRMULAS PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL 60%. LEI Nº 9.430. IN SRF Nº32. IN SRF Nº243.

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

LANÇAMENTO. IN SRF Nº 243.

Os ajustes feitos com base na fórmula estabelecida na IN SRF nº 243, de 2002, que sejam maiores do que o determinado pela fórmula prevista na lei, não têm base legal e devem ser cancelados:"

(Acórdão nº 1101-000.864, sessão de 07/03/2013)

CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL-60 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 nº 243, de 2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL-60%, 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. (...)"**

(Acórdão nº 1202-000.835, sessão de 07/08/2012). (grifos nossos)

26. Não há dúvidas de que os valores segurança jurídica e previsibilidade devem nortear as relações entre administradores e administrado sob pena de violação aos princípios que regem a Administração Pública, constantes do artigo 37¹, da CF/88 e do artigo 2º², da Lei nº 9.784/99.

27. E, nesse sentido, concordo com a ora Recorrente quando diz que estamos diante de *“mera divergência de entendimento quanto à "fórmula" que deveria ser adotada para o cálculo do preço parâmetro pelo método "PRL 60%" no ano-calendário de 2008, de modo que, havendo **dúvida**, deve prevalecer a interpretação mais favorável ao contribuinte”*.

¹ "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:"

² Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

28. Já que não prevaleceu a interpretação mais favorável ao contribuinte, no mínimo, deve ser cancelada a exigência da multa e dos juros, em consonância com os invocados artigos 100, parágrafo único e 112, ambos do CTN, *verbis*:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (grifos nossos)

29. Ora, se a IN SRF nº 243/2002 trouxe nítida divergência interpretativa ao ponto de impedir sua própria compreensão - o que acabou por demandar a edição de súmula no âmbito deste E. CARF-, não se pode admitir a imputação de penalidades que atinjam os contribuintes que porventura aplicaram o normativo à luz das diretrizes contidas na Lei nº 9.959/2000 em plena convergência com a IN SRF nº 32/2001 (anterior), sob pena de violação aos citados dispositivos e ao primado da segurança jurídica.

30. Para esta relatoria, não se trata aqui de mero inconformismo da contribuinte acerca da interpretação da IN SRF nº 243/2002, mas real divergência interpretativa decorrente das disposições contidas na IN SRF nº 32/2001. Vale-se da via judicial, com a potencial necessidade de depósito judicial para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, é alternativa (aliás, que impacta diretamente no capital de giro das companhias), mas não deve ser utilizada como meio e/ou justificativa para suprir a falta de previsibilidade e clareza dos atos e interpretações da administração pública.

31. Interessante que, para essas situações, o próprio artigo 23, do Decreto-Lei nº 4.657/1942³, incluído pela recente Lei nº 13.655/2018 (Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro), cuidou de tratar da necessidade de instituição de regime de transição justamente para que o contribuinte tenha previsibilidade de ação e de ajustamento de conduta.

32. À época dos fatos não se tinha tal previsão de ordem prático-procedimental, mas tais valores já estavam estampados em nossos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, de forma não deve ser mantida, sob nenhuma hipótese, a imputação de penalidade.

33. Diante das razões expostas, deve ser cancelada a exigência da multa e dos juros relativos a essa infração.

III. Da Correta Aplicação do Método PRL 20 para o “Clexane”, o “Stilnox” e o “Lantus”

34. De acordo com o termo de verificação fiscal, para os produtos “Clexane 40 MG 2 Seringas”, “Stilnox Comprimidos Granel (BI)” e “Lantus 100UI 5 Refis 3ML”, teria havido “*agregação de valor no Brasil por meio de processos de acondicionamento*” e, portanto, a ora Recorrente deveria ter aplicado o método PRL60, e não o método PRL20. Logo, a motivação dos lançamentos foi a de que o acondicionamento representaria efetiva agregação de valor no Brasil.

35. A autoridade autuante realizou o reenquadramento do método PRL20 para o método PRL60, aplicando a fórmula constante da IN SRF nº 243/2002. Apurou o ajuste tributável relativamente aos produtos supracitados, o que foi mantido pela r. decisão de 1ª instância.

36. Por sua vez, a ora Recorrente cuidou de demonstrar que tais produtos foram importados prontos e acabados para o consumo final, tendo havido, no Brasil, apenas o acondicionamento (embalagem), sem qualquer agregação de valor. Para tanto, trouxe as seguintes provas e esclarecimentos:

(i) Consignou que os referidos produtos ingressaram no Brasil com seus nomes comerciais e com a marca “Sanofi-Aventis”, conforme comprovado pela apresentação, por amostragem, de embalagens e “*layouts*” (e-fls. 976/978), declarações de importação (e-fls. 979/1055), fotos (e-fls. 1058/1071) e certificado de análise do produto “Stilnox”, produzido na França pela “Sanofi Winthrop Industrie” (e-fls. 1056/1057);

³ “Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.”

(ii) Trouxe tabela demonstrativa (extraída das declarações de importação e das notas fiscais de revenda no mercado interno) dos produtos em suas formulações originais (produto importado) e em suas formulações após o acondicionamento (revenda no mercado interno) para comprovar que a única diferença entre os produtos importados e os produtos revendidos no mercado interno foi a quantidade;

Produto Importado					Produto Revendido				
Código	Descrição	Dosagem	Qtde	Medida	Código	Descrição	Dosagem	Qtde	Medida
2692	Clexane	40 mg	2	seringas	1087A	Clexane	40 mg	10	seringas
921	Lantus	100UI	5	refil de 3 ml	2513	Lantus	100UI	1	refil de 3 ml
101826	Stilnox Comprimidos	10 mg	1000	Comprimidos	3390	Stilnox Comprimidos	10 mg	10	Comprimidos
101826	Stilnox Comprimidos	10 mg	1000	Comprimidos	3391	Stilnox Comprimidos	10 mg	20	Comprimidos

(iii) Adicionalmente, a fim de provar que não ocorreu produção no Brasil, apresentou: Dosagem e quantidade dos itens importados: (a) Declarações de Importação (e-fls. 979/1055); e (b) Embalagem e “layouts” dos produtos importados (e-fls. 976/978); e Dosagem e quantidade dos itens revendidos: (a) Notas Fiscais de Venda (e-fls. 1072/1112); e (b) Embalagem e “layouts” dos produtos revendidos (e-fls. 1113/1121), indicando o local de fabricação e embalagem – ex. Clexane 40 mg/0,4ml – 10 seringas: “Fabricado por: Sanofi Winthrop Industrie – Tours França. Importado e embalado por: Sanofi-Aventis Farmacêutica Ltda.”; e

(iv) Certificados de renovação dos registros da “ANVISA” que comprovam que os produtos foram produzidos no exterior (e-fls. 1122/1177).

37. Diante das provas apresentadas não há dúvidas de que: os referidos medicamentos foram produzidos no exterior; não sofreram agregação de valor, mas processo de acondicionamento no Brasil; e não houve aposição de marca, foram importados com seus nomes comerciais e com a marca “Sanofi-Aventis”.

38. Mas não é só, da leitura do TVF (e-fls. 594), evidencio que a própria autoridade fiscal reconheceu que os citados produtos foram submetidos apenas ao processo de embalagem no Brasil. Confira-se:

“(…)

Da análise dos dados selecionados — banco de dados de vendas e insumo-produto anual - esta fiscalização constatou a ocorrência de **importação de medicamento semi-elaborado faltando a conclusão do processo de embalagem secundária e ou terciária**. Isso significa que estes produtos importados passam por etapas de produção no país, conforme a seguir demonstrado em representação gráfica, havendo **agregação de valor no Brasil**. Por conseguinte, o método para apurar o preço de transferência a ser aplicado deve ser o PRL com margem de 60% (...)” (grifos nossos)

39. Daí se extrai que, as duntas autoridades fiscais e julgadoras consideraram o simples processo de embalagem efetiva agregação de valor para fins de aplicar o PRL60 em detrimento do PRL20.

40. Ocorre que, de acordo com o posicionamento da Coordenação Geral do Sistema de Tributação - "COSIT", exarado no Processo de Consulta nº 28 de 2008, o mero acondicionamento sem a aposição da marca não implica em agregação de valor e, portanto, é plenamente aplicável o método PRL20. Vejamos:

“A pessoa jurídica sujeita aos controles de preços de transferência, que importa bens de vinculadas e que procede **apenas o acondicionamento (embalagem)** do produto poderá adotar na apuração do preço parâmetro o método Preço de Revenda menos Lucro (PRL), com **margem de lucro de vinte por cento**. Caso, juntamente com o acondicionamento (embalagem) **ocorrer a aposição de marca, com a conseqüente agregação de valor**, proceder-se-á a apuração do preço parâmetro com base no método Preço de Revenda menos Lucro (PRL), com margem de lucro de sessenta por cento.”
(grifos nossos)

41. Nesse mesmo sentido, vale referenciar importante acórdão proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF:

“PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. REACONDICIONAMENTO. MÉTODO PRL. O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, simples reacondicionamento em embalagens apropriadas à revenda dos mesmos no Brasil.”

(Acórdão nº 1402-001.238, Relator Conselheiro Antônio José Praga de Souza, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, sessão de 07/11/2012)

42. Relevante assinalar que, essa Colenda Turma, já em outras oportunidades, por maioria de votos, não só acatou essa linha de entendimento como considerou que o “*critério "agregação de valor", previsto apenas em Instrução Normativa como critério de aplicação do PRL60, não tem base na lei. É, portanto, critério jurídico ilegal*”.

43. Tal posicionamento foi externado pelo I. Cons. Relator Luis Henrique Marotti Toselli nos r. Acórdãos nºs 1201-002.628 (Sessão de 17 de outubro de 2018), 1201-002.636 e 1201-002.637 (Sessão de 18/10/2018), assim ementados:

“PRL20. AGREGAÇÃO DE VALOR. POSSIBILIDADE

O critério "agregação de valor", previsto apenas em Instrução Normativa como critério de aplicação do PRL60, não tem base na lei. É, portanto, critério jurídico ilegal.

A lei, na verdade, criou o PRL60 para operações de importação de bens usados para produção (insumos), que não deve ser confundida com simples agregação de valores relativos às operações que não transformam o produto importado, como acondicionamento e gastos para atender exigências de cunho regulatório e comercial, que não prejudicam a adoção do PRL20.”

44. Vale transcrever o seguinte trecho do voto condutor que bem elucida esse raciocínio:

“Antes de olhar a regulamentação infralegal, caso de uma Instrução Normativa, é dever do intérprete analisar o texto legal aplicável à época dos fatos, representado, nessa situação particular, pelo art. 18, da Lei nº 9.430/96, o qual possui a seguinte redação: (...)

Nota-se, portanto, que aos olhos da lei, o que vai definir a aplicação do PRL20 ou PRL60 é a destinação ou não do item importado na produção, e nada mais.

Ocorre que a IN/SRF nº 243/2002, conforme visto, no afã de "regulamentar", acabou inovando, ou melhor ampliando a hipótese legal, de "produção" para "agregação".

Em outras palavras, ao passo que a Lei estabelece a utilização do método PRL60 na hipótese de importação de bens aplicados à produção (critério mais restrito), a IN veicula hipótese mais genérica, qual seja, mera agregação de valor ao preço do bem importado, o que acabou induzindo ao equivocado entendimento de que qualquer acréscimo ao custo de importação desqualificaria a operação como de revenda para fins de aplicação do PRL20.

Ocorre, entretanto, que o critério "mera agregação de valor", previsto apenas na IN e utilizado como fundamento legal no Auto de Infração e na decisão de piso, não está em conformidade com a lei.

Trata-se, a bem da verdade, de critério jurídico contrário aos ditames legais e que não tem como prevalecer diante do princípio da legalidade.

A lei, conforme visto, criou o PRL60 para operações de importação de bens usados para produção (*insumos*), sendo irrelevante a agregação de valores que não transformam o produto importado em outro produto.

As operações subjacentes à importação, ou melhor, acréscimos que não alteram a natureza e finalidade do que se importou, tais como de acondicionamento ou para atender exigências comerciais ou regulatórias, que são tão presentes na área de saúde, não tem o condão de afastar o PRL20”.

45. Concorro com o posicionamento acima externado no sentido de que o critério de “agregação de valor” não tem base em lei. E, por mais que se admita, ao arripio do artigo 18, da Lei nº 9.430/96, a utilização do termo “agregação de valor” previsto na IN/SRF nº 243/2002, ainda assim não evidencio no presente caso efetiva transformação decorrente do processo produtivo.

46. Dito de outra forma, o **inevitável** aumento do custo do produto decorrente do processo de embalagem e/ou atendimento de obrigações de origem regulatória não podem ser considerados real agregação de valor, mesmo nos termos da IN SRF nº 243/2002. E, como visto, as provas apresentadas são contundentes e assertivas aptas a evidenciar a inocorrência de transformação dos produtos.

47. Do exposto, considero correta a aplicação do método PRL20 e, portanto, afasto os ajustes decorrentes do método PRL60.

IV. Da Indevida Inclusão do Frete, do Seguro e do Imposto de Importação no Preço Praticado

48. As duntas autoridades fiscal e julgadoras entenderam que, para o cálculo do preço praticado pelo método "PRL 60%", o frete, o seguro e o Imposto de Importação deveriam ser acrescidos ao custo do bem importado.

49. Contudo, considero que tal posicionamento cria indevida restrição à redação original do § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996 (vigente no ano-calendário de 2008), ao limitar a dedutibilidade dos custos pagos pelo importador à própria União (e.g. Imposto de Importação) e a terceiras empresas com as quais o importador não possui qualquer vínculo (e.g. despesas com frete e seguro). Vejamos o teor do dispositivo:

“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. (...)"

(grifos nossos)

50. Da leitura da redação original do §6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, resta claro que são sempre dedutíveis para o importador os custos incorridos com frete, seguro e Imposto de Importação, não estando sujeitos à limitação imposta pelo *caput*. Por conseguinte, não devem integrar o preço praticado para efeito de comparação com o preço parâmetro, notadamente quando não guardam qualquer relação com a vinculada, sob pena de restringir a sua dedutibilidade.

51. Com efeito, a comparação a ser efetuada deve se dar entre o preço parâmetro apurado pelo método PRL e aquele pago pelo importador à vinculada, vez que o frete, o seguro e o Imposto de Importação são custos efetivos, incorridos no Brasil, que não são afetados pelo vínculo existente entre importador e exportador.

52. Partindo desse mesmo racional, vale conferir o entendimento manifestado nos Acórdãos nºs 1102-00.302 e 1102-001.238, assim ementados:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

“PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL. PREÇO PRATICADO. FRETE. SEGURO. TRIBUTOS.

É incabível a inclusão do frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado a ser comparado com o PRL.

(Acórdão nº 1102-001.238, Relator Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, sessão de 25/11/2014)

“IRPJ - CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) - FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.”

(Acórdão nº 1102-00.0302, Relator Conselheiro João Carlos de Lima Júnior, 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, sessão de julgamentos de 17/09/2010)

53. Insta citar o seguinte fragmento do voto condutor do r. Acórdão nº 1102-00.302, *verbis*:

“(…)

*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. **Resta claro assim que tais custos não são manipuláveis pela importadora e pela empresa vinculada estrangeira. (...)***

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, **não há previsão legal que determine a inclusão de tais custos no preço parâmetro e nem para que sejam computados no cálculo do preço praticado.***”

54. Mas não é só, em esse posicionamento já foi acolhido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica dos seguintes trechos do acórdão nº 9101-01.166, *verbis*:

“No tocante ao mérito, a questão cinge-se em saber se na determinação do preço praticado, pelo método PRL, há obrigatoriedade ou faculdade do contribuinte inchar os custos com frete, seguro e imposto de 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. (...)”

(Acórdão nº 9101-01.166, Conselheira Relatora Karem Jureidini Dias, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de julgamentos de 12/09/2011) (grifos nossos)

55. Diante do exposto, entendo que devem ser excluídos os valores de frete, seguro e impostos que compuseram os preços praticados considerados pela fiscalização para aplicação do método PRL60.

V. Da Incidência dos Juros Selic sobre a Multa de Ofício

56. Outro ponto questionado pela Recorrente é a aplicação de juros de mora, com base na taxa SELIC, sobre a multa. Segundo ela, os juros de mora incidem ou sobre o tributo ou sobre a multa e não sobre ambos.

57. A taxa SELIC é aplicada aos juros dos créditos fiscais, conforme disposto no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

58. Os artigos 113, §1º e 139, do Código Tributário Nacional, determinam que o crédito tributário, de onde decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (...)”

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

59. Logo, a expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”, disposta no artigo 61 supra descrito, deve englobar a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva. É assim que a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.” (Acórdão da CSRF nº 9101-000.539, Sessão de 02/07/14).”

60. A partir de tais esclarecimentos, resta evidente que a multa de ofício proporcional lançada juntamente com os tributos devidos, se não paga no vencimento, sujeita-se aos juros de mora por força do disposto no artigo 61, da Lei nº 9.430/96.

61. Por fim, nessa linha de entendimento, foi aprovada a Súmula CARF nº 108, que assim dispõe: *"incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício"*.

62. Do exposto, deixo de acolher o pedido da Recorrente.

VI. Lançamento Reflexo de CSLL

63. Dada à íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

Conclusão

64. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO interposto e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para: (i) afastar a incidência da multa e juros imputados sobre os valores apurados para o cálculo do preço-parâmetro pelo método PRL60 com base na metodologia prevista na IN SRF nº 243/2002 (infração 1); (ii) afastar a aplicação do método PRL60 aos produtos CLEXANE, STILNOX e LANTUS, vez que a embalagem não figura agregação de valor (infração 2); (iii) excluir os valores de frete, seguro e impostos que compuseram os preços praticados considerados pela fiscalização para aplicação do método PRL60.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

Fl. 19 do Acórdão n.º 1201-003.085 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720115/2012-41

Voto Vencedor

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, redator designado.

65. Não obstante o substancioso voto da eminente relatora, peço vênia para divergir quanto ao mérito das seguintes matérias:

i) aplicação de multa de ofício e juros em face da discussão acerca da ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002;

ii) inclusão de fretes, seguros e tributos no preço praticado.

Discussão acerca da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 e da multa de ofício e juros

66. Segundo a recorrente a aplicação da metodologia (fórmula) de apuração do preço-parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 viola o disposto no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 9.959/2000 (vigente no ano-calendário de 2008), e no artigo 97 do CTN e, portanto, é ilegal.

67. Sustenta ainda *“mera divergência de entendimento quanto à “fórmula” que deveria ser adotada para o cálculo do preço parâmetro pelo método “PRL 60%” no ano-calendário de 2008, de modo que, havendo **dúvida**, deve prevalecer a interpretação mais favorável ao contribuinte”*. Com efeito, de acordo com esse entendimento deveria ser cancelada a multa de ofício.

68. Em relação à questão de fundo, já decidiu a i. relatora que, nos termos da Súmula CARF Vinculante nº 115, a apuração do preço-parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 12 da IN SRF nº 243, de 2002 não viola o disposto no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Lei nº 9.959, de 2000. Discute-se, porém, se é cabível a multa de ofício.

69. Sustenta-se que a IN SRF nº 243, de 2002 trouxe nítida divergência interpretativa ao ponto de impedir sua própria compreensão o que atrairia a incidência do art. 112, II c/c art. 100, I e parágrafo único, ambos do CTN.

70. Passo ao exame da matéria.

71. O fato de haver divergência de entendimento em relação a determinada matéria não configura elemento suficiente para elidir a multa de ofício. É ínsito à dialética do Direito haver divergência de posicionamento. Todavia, se em razão dessa divergência houver

recolhimento/declaração a menor de tributo a diferença apurada em sede de lançamento de ofício está sujeita à multa de 75% nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e alterações; o que é o caso.

72. Ademais, conforme dito acima, a questão restou inicialmente pacificada⁴ no âmbito do CARF com a edição da Súmula 115 e, posteriormente, no âmbito da administração tributária federal com a atribuição de efeito vinculante à referida súmula. Apesar de a discordância do sujeito passivo continuar.

73. *In casu*, deixar de aplicar a multa de ofício seria criar um precedente aplicável a toda situação em que houvesse divergência de entendimento da legislação tributária, o que, repito, é insito ao Direito.

Da Indevida Inclusão do Frete, do Seguro e do Imposto de Importação no Preço Praticado

74. Segundo o entendimento da recorrente, acatado pela i. relatora, no cálculo do preço praticado pelo método "PRL 60%", é indevida a inclusão do frete, do seguro e do imposto de importação.

75. Novamente, não assiste razão à recorrente. Adoto como razão de decidir o entendimento esposado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9101-002.841 – 1ª Turma, de 12 de maio de 2017, *verbis*:

II. Inclusão de Fretes, Seguros e Tributos no Preço Praticado.

Para discorrer sobre a matéria "**indevida 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:

[...]

⁴ Portaria MF Nº 343, de 09 de junho de 2015 – Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que: [...] VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62;

Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

*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 § 6ºA:

§ 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 § 6ºA, 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. (Grifos do original)

76. No mesmo sentido tem se posicionado este CARF, veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

[...]

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, 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. (Acórdão 9101-003.511 – 1ª Turma, de 03.04.2018)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011

[...]

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. (Acórdão 1301-003.292 0 3ª Câmara / 1ª Turma, de 15.08.2018)

Conclusão

77. Ante o exposto, voto no sentido de: i) manter a incidência da multa e juros imputados sobre os valores apurados para o cálculo do preço-parâmetro pelo método PRL60 com base na metodologia prevista na IN SRF nº 243/2002; ii) manter os valores de frete, seguro e impostos que compuseram os preços praticados considerados pela fiscalização para aplicação do método PRL60.

É como voto.