



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720123/2017-00
ACÓRDÃO	1101-001.336 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DOW BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS O LUCRO (PRL) 60. IN SRF Nº 243, DE 2002

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).

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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

DOW BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA., já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário contra acórdão proferido pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ (DRJ), em 07 de junho de 2018.

2. Trata-se de lançamentos de ofício de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes ao ano-calendário 2012, cujos valores apurados foram absorvidos por prejuízo fiscal e base negativa da CSLL do próprio período.

3. O lançamento decorreu de ajustes nos cálculos de preços de transferência, no montante de R\$ 37.917.293,39, em razão de o contribuinte não ter utilizado a metodologia estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

4. Consta do auto de infração a seguinte descrição dos fatos:

ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS

CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS - BENS, SERVIÇOS. DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR - PESSOA VINCULADA

Valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a seus custos, despesas e encargos de importação de bens adquiridos de pessoa vinculada no exterior não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo [...]

Enquadramento Legal: Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 28 da Lei nº 9.430/96. Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08. Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada

pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/12. Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

5. A seguir o valor apurado pela autoridade fiscal, conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 214):

No demonstrativo abaixo, o valor total do ajuste a ser efetuado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, decorrentes da aplicação dos Métodos de Preços de Transferência, relativamente ao ano-calendário 2012:

DESCRIÇÃO	VALOR
Ajustes PRL e PIC (IN SRF 243/2002)	R\$ 55.845.637,45
(-) Ajustes declarados na DIPJ/2013	- R\$ 17.928.344,06
= Valor Total do Ajuste a ser efetuado	R\$ 37.917.293,39

6. Em impugnação, o contribuinte alegou, em síntese, i) ilegalidade da inclusão no preço praticado dos valores das operações na modalidade CIF; ii) os ajustes realizados pela Fiscalização tiveram como fundamento a Instrução Normativa SRF nº 243/2002, a qual carece de fundamento legal.

7. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e das súmulas vinculantes publicadas pelo CARF.

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

A apreciação de questionamentos relacionados à ilegalidade e à inconstitucionalidade da legislação em vigor não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Não padece de nulidade o auto de infração, lavrado por autoridade competente, onde constam requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. AJUSTE. IN SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

INSTRUÇÃO NORMATIVA. OBSERVÂNCIA.

As Instruções Normativas gozam de presunção de legalidade e são de observância obrigatória pelos servidores subordinados à autoridade que expediu o ato normativo.

CSLL. DECORRÊNCIA.

Aplica-se aos lançamentos tidos como decorrentes as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. AJUSTE. IN SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Os critérios da IN SRF nº 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os ditames do art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

8. Cientificada da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário e alega em síntese, os pontos a seguir, os quais serão analisados em detalhe no voto:

- i) ilegalidade da inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação no cálculo dos preços praticados segundo o método PRL;
- ii) ilegalidade do método PRL-60 adotado pela fiscalização (IN SRF 243/02);
- iv) requer seja afastada a sistemática de cálculo da IN 243/2002 para o PRL, o que, por conseguinte, implicará no cancelamento também da parcela autuada pelo PIC.

9. É o relatório.

VOTO

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

10. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

11. Cinge-se a controvérsia a irregularidades apuradas nos métodos de preço de transferência eleitos pela recorrente.

Ilegalidade da IN SRF nº 243/2002

12. Aduz a recorrente que a “*IN SRF nº 243/2002 é ilegal, pois ao invés de regulamentar o disposto na Lei nº 9.430/96, acabou por inová-la*”.

13. Registra que “*a própria Lei que determina que seja obtida a média aritmética dos preços dos bens, para que, posteriormente, seja feita a subtração dos descontos incondicionais, dos impostos incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas, para, então, se subtrair a margem de lucro de 60%. [...] a IN SRF nº 243/02, editada em 11 de novembro de 2002, utilizada pela autoridade nos lançamentos ora guerreados, promoveu considerável alteração na fórmula de cálculo do PRL*”.

14. Entende a recorrente que:

[...] o art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96 estabeleceu uma fórmula fixa para o cálculo do preço parâmetro a partir do método PRL que, especificamente em relação os bens destinados à industrialização, corresponde a:

$$PP = PR - L$$

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

onde:

PP = preço parâmetro, preço *arm's lenght*

PR = preço de revenda líquido

VA = valor agregado na produção nacional

L = lucro

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

15. Cita ainda, em favor de seu posicionamento, doutrina e decisões do Carf e Poder Judiciário, não vinculantes, exposição de motivos das MPs 478/2009 e 563/2012, esta última convertida na Lei nº 12.715/2012.

16. Pois bem. O art. 18 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 9.959/2000, assim dispõe sobre o Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL):

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:

[...]

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

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; (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. **vinte por cento**, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

17. Ao regulamentar a matéria, a IN SRF nº 243/2002 e alterações, definiu as seguintes regras para o método PRL:

MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL)

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:

- I - dos descontos incondicionais concedidos;
- II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

a) **vinte por cento**, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do § 5º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

I - incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;

III - comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação a pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

§ 8º A margem de lucro a que se refere a alínea "a" do inciso IV do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção. [PRL60]

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

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

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

III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou

direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

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

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

18. Defende a recorrente que a IN SRF nº 243/02, "*introduziu conceito que não consta expressamente do dispositivo legal (Lei nº 9.430/1996), qual seja, o de "participação dos bens importados" [...] ao incluir novo componente a tal equação, em vez de regulamentá-la, inovou na matéria*".

19. Como se vê, o centro da controvérsia de irresignação da recorrente refere-se à metodologia de cálculo do PRL60, que incluiria a participação de bens importados.

20. A despeito da controvérsia, a jurisprudência deste Carf sedimentou-se no sentido da legalidade do Método PRL60, conforme Súmula Carf nº 115:

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). **Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018**

Acórdãos Precedentes: 1102-00.610, de 23/11/2011; 1201-00.658, de 14/03/2012; 1101-001.079, de 07/04/2014; 1103-00.672, de 08/05/2012; 1201-001.680, de 16/05/2017; 1301-001.096, de 07/11/2012; 1301-02.617, de 20/09/2017; 1302-001.164, de 10/09/2013; 1302-002.128, de 17/05/2017; 1401-000.848, de 09/08/2012; 1401-002.122, de 18/10/2017; 1401-002.278, de 22/02/2018; 1402-001.418, de 10/07/2013; 1402-002.736, de 16/08/2017; 1402-002.815, de 24/01/2018; 9101-002.175, de 19/01/2016; 9101-002.514, de 13/12/2016; 9101-003.094, de 14/09/2017; 9101-003.373, de 19/01/2018.

21. A seguir, trechos do Acórdão nº 9101-003.373, de 19/01/2018, de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, um dos precedentes da referida Súmula Carf nº 115:

Ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002

1) O PRL60 e a Lei nº 9.430, de 1996

Antes mesmo de examinarmos a alegada ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, em face da Lei nº 9.430, de 1996, questão essa que será objeto do item seguinte deste voto, é imprescindível identificarmos o que realmente estabelece a própria Lei nº 9.430, de 1996, acerca do PRL60.

Isso porque, para verificarmos a existência, ou não, de violação da Lei nº 9.430, de 1996, pela IN SRF nº 243, de 2002, é necessário que antes determinemos exatamente o que aquela Lei prescreve. Partamos, então, do texto legal:

[...]

No caso, duas interpretações bem distintas acerca do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, vêm sendo defendidas no presente processo. A seguir encontra-se a representação matemática dessas duas interpretações:

$$(3A) \text{ PParam} = 40\% * \text{PLV} + 60\% * \text{VA}$$

$$(3B) \text{ PParam} = 40\% * \text{PLV} - \text{VA}$$

onde:

- **PParam** é o preço parâmetro do bem importado junto a pessoa vinculada residente no exterior
- **PLV** é o preço líquido de venda de um determinado produto produzido no Brasil, em cuja fabricação foi empregado o bem importado.
- **VA** é o valor agregado no país.

A equação (3A) representa a interpretação defendida pelo sujeito passivo para o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, enquanto a equação (3B) representa a interpretação da Fazenda Nacional para a mesma norma.

A demonstração matemática das equações (3A) e (3B) encontra-se, respectivamente, nos anexos 1 e 2 deste voto.

No anexo 3 demonstra-se matematicamente que a interpretação proposta pelo sujeito passivo (3A) resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas derivadas da interpretação defendida pela Fazenda Nacional (3B).

A interpretação (3A), advogada pela Recorrente, também vinha sendo adotada pelo próprio Fisco, inicialmente por meio da Instrução Normativa SRF nº 38, de 1997, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 113, de 2000, posteriormente revogada pela Instrução Normativa SRF nº 32, de 2001, a qual manteve o mesmo entendimento sobre o assunto. Com o advento da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, o Fisco passou a refutar essa interpretação.

A interpretação (3B), sustentada pela Fazenda Nacional, é aquela que, a meu juízo, corretamente reproduz as exigências contidas no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. São ao menos dois os argumentos que sustentam essa afirmação, a saber:

Argumento Linguístico

Para melhor compreendermos o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, sob o ponto de vista meramente linguístico é necessário recordarmos que, em sua redação original, essa norma não albergava o PRL60, mas tão somente os métodos de cálculo do preço parâmetro PIC (inciso I), PRL com margem de 20% (inciso II) e CPL (inciso III), senão vejamos:

[...].

O cálculo do preço parâmetro PRL com margem de 60% só passou a ter existência jurídica a partir do advento da Lei nº 9.959, de 2000, que deu nova redação ao art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Reconheça-se inicialmente que o texto legal em sua nova redação, acaso lido apressadamente, conduz à interpretação ora defendida pela Recorrente, segundo a qual o valor agregado no país compõe a margem de lucro.

Ocorre que uma leitura atenta do texto legal revela que o valor agregado no país não compõe a margem de lucro. Os trechos da norma abaixo negritos deixam clara essa afirmação:

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

- a) **dos** descontos incondicionais concedidos;
- b) **dos** impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) **das** comissões e corretagens pagas;
- d) **da margem de lucro de**: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

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; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

[...].

De fato, se o valor agregado compusesse a margem de lucro, a expressão “*valor agregado no País*”, contida no texto legal, deveria estar precedida do artigo “o”, como abaixo simulado, e não da preposição “do”, como visto acima.

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

- a) **dos** descontos incondicionais concedidos;
- b) **dos** impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) **das** comissões e corretagens pagas;
- d) **da margem de lucro de**: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda **após deduzidos os valores** referidos nas alíneas anteriores **e o valor agregado no País**, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

[...].

Argumento Lógico-Econômico

Mas se sob a ótica linguística o equívoco da interpretação defendida pelo sujeito passivo só pode ser constatado através de uma leitura mais atenta do texto legal, sob o ponto de vista lógico essa mesma interpretação revela-se manifestamente equivocada.

Veja que o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece as regras para apuração do preço parâmetro, o qual pode ser definido como sendo o preço presumivelmente praticado na importação de um bem acaso essa operação seja realizada entre pessoas não vinculadas.

No caso do PRL60, o preço parâmetro do bem importado é apurado a partir do preço de venda de um determinado produto produzido no Brasil a pessoa não vinculada, produto, esse, em cujo processo produtivo foi empregado o referido bem importado.

Em outras palavras, no preço de venda do produto produzido no país logicamente estará incluído o custo de aquisição do bem importado (CIF + Trib. s/imp.), o valor agregado no país e a margem de lucro do empresário (Preço de Venda = Custo do Prod. Imp. + Valor Agreg. + Margem de Lucro). É uma lógica econômica do modelo capitalista que, na formação do preço de venda de um produto qualquer, o empresário embuta ali todos os custos incorridos, mais uma margem de lucro.

Isso posto, é **economicamente lógico que, para apurar-se o preço parâmetro do bem importado pelo PRL60 é necessário que, do preço de venda do produto produzido no país sejam subtraídas as parcelas referentes ao valor agregado no país e à margem de lucro**, tal como representado na equação (3B).

Ocorre que no cálculo do preço parâmetro PRL60 defendido pelo sujeito passivo o valor agregado no país, ao invés de ser subtraído do preço de venda do bem produzido no país, é a ele adicionado, conforme demonstra a equação (3A). Tal interpretação, evidentemente, subverte a lógica econômica, daí porque não pode ser admitida.

Isso posto, seja com base no argumento linguístico, seja com fundamento no argumento lógico-econômico, a correta interpretação do cálculo do preço parâmetro PRL60 previsto na Lei nº 9.430, de 1996, é aquela sustentada pela Fazenda Nacional, e representada matematicamente pela equação (3B), e não aquela defendida pelo sujeito passivo e representada matematicamente pela equação (3A).

2) Da Legalidade da IN SRF 243, de 2002

Como dito anteriormente, a partir do advento da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, o Fisco abandonou a interpretação que até então vinha emprestando ao art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, no que toca ao cálculo do preço-parâmetro PRL60, passando a adotar uma nova interpretação.

Alega a Recorrente que essa nova interpretação é incompatível com os ditames do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, devendo, portanto, ser declarada ilegal.

Vejamos, então, o que prescreve o art. 12 da IN SRF 243, de 2002:

[...]

A representação matemática do cálculo do preço-parâmetro PRL60, segundo a Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, encontra-se no anexo 5 a este voto.

Pois bem, conforme dito anteriormente, a questão da legalidade, ou não, do art. 12 da IN SRF 243, de 2002, em face do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 somente

pode ser apropriadamente examinada tomando-se por base a correta interpretação desta última norma, qual seja, aquela matematicamente representada na já referida equação (3B).

Isso posto, em primeiro lugar, cabe destacar que o cálculo do preço parâmetro PRL60, conforme estabelecido na IN SRF 243, de 2002, resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas exigidas pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 corretamente interpretado, conforme demonstrado no anexo 6.

Em segundo lugar é necessário recordar que o princípio da legalidade tributária contido no art. 150, I, da Constituição, abaixo transcrito, veda a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça, mas não veda a redução de tributo já instituído por lei:

[...]

E esse é exatamente o caso em questão, pois, como a aplicação do PRL60, conforme estabelecido pela IN SRF 243, de 2002, resulta em exigência de IRPJ e CSLL sempre igual ou inferior àquela decorrente da correta interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não há que se falar em aumento de tributo, daí porque também não há violação ao princípio da legalidade.

Portanto, ainda que seja verdadeira a afirmação da Recorrente segundo a qual a fórmula para o cálculo do preço parâmetro PRL60 prevista no art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002 é distinta daquela determinada no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, é falsa a conclusão de que os ajustes ao lucro líquido resultantes da IN são superiores àqueles resultantes da Lei, pois, conforme matematicamente demonstrado no anexo 6, tais ajustes são sempre iguais ou inferiores.

Por fim, poder-se-ia alegar que o posterior advento da Medida Provisória nº 478, de 2008, que perdeu eficácia por não ter sido convertida em lei, e da Lei nº 12.715, de 2012, que acabou por legalizar a fórmula prevista no art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002, demonstrariam a ilegalidade anterior desse ato normativo.

Entendo, todavia, de outro modo. A meu ver, o fato de a fórmula contida no art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002 ter sido posteriormente acolhida pela MP nº 478, de 2008 (sem eficácia) e pela Lei nº 12.715, de 2012, por si só não autoriza a conclusão de ilegalidade daquela Instrução Normativa, da mesma forma que uma norma legal posteriormente constitucionalizada por meio de Emenda ao Texto Magno não autoriza, por si só, a conclusão de que tal norma era anteriormente inconstitucional.

22. Nestes termos, em razão de a sistemática de cálculo prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afrontar 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, nego provimento à matéria.

Inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação no cálculo dos preços praticados segundo o método PRL

23. Alega a recorrente que os fretes e seguros contratados com pessoas independentes e os tributos incidentes na importação, não podem se sujeitar a nenhum limite de dedutibilidade. O parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996, na redação vigente à época, determinava a dedutibilidade das despesas com fretes e seguro na importação, assim, uma vez que *“não contratou tais serviços de partes relacionadas (vinculadas), os ajustes indicados, ao contrário do que afirma a DRJ, não atendem aos fins da legislação de controle de preços de transferência”*.

24. Registra que a IN nº 243/02 ao dispor sobre a utilização do preço CIF e ao determinar a consideração dos custos de seguro e frete no preço a ser comparado com o parâmetro calculado pelo PRL (art. 4º, §4º), afronta *“ao princípio da legalidade, insculpido nos arts. 150, I e 5º, II, ambos da CF, pois submete ao controle dos preços de transferência valores transacionados por partes não vinculadas”*.

25. Aduz que *“se a inclusão de frete, seguro e tributos é notoriamente um acréscimo ao preço praticado e, se o conceito de ajuste de preço de transferência é a diferença positiva entre preço praticado menos preço parâmetro, não há dúvida de que ocorrendo o ajuste pela diferença positiva, certamente os montantes de frete, seguro e tributos comporão essa parcela indedutível que deverá ser adicionada”*.

26. Observa que a legislação foi alterada e que, atualmente, os valores de seguro, frete e imposto de importação não são considerados para apuração do método PLR Cita a exposição de motivos da MP 563/2012, convertida na Lei nº 12.715/2012.

27. Defende que a utilização do preço CIF acrescido do imposto de importação, em detrimento do preço FOB, configura limite à dedução de custos e despesas necessários para o auferimento de receitas, tributação do patrimônio em vez do efetivo acréscimo patrimonial, em nítida ofensa aos artigos 153, III da CF e 43 do CTN.

28. Por fim, assenta que:

aplicação da IN nº 243/2002 submete ao controle dos preços de transferência valores transacionados por partes não vinculadas, com a utilização do preço CIF no cálculo do PRL, o que representa nítida ofensa à Lei nº 9430/1996, bem como aos princípios da proporcionalidade (art. 50, LIV, da Constituição Federal e art. 2º da Lei 9.784/99), além da capacidade contributiva, o que jamais se poderia admitir.

29. Em relação à ofensa aos princípios constitucionais citados, trata-se de alegação indireta de constitucionalidade de lei, matéria que não compete a este Tribunal Administrativo. Pois, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972, *“no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”*. Nessa mesma trilha a Súmula Carf nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000

Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

30. Quanto ao mérito, 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, de 12/05/2017, de relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura. Veja-se:

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: [...]

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 desembaraço 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)

31. 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)

32. Nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

Método PIC

33. Em relação ao método PIC, a recorrente esclarece, em posicionamento contrário ao acórdão recorrido, que havia declarado ajustes pelos métodos PRL-20, PRL-60, PRL-20/60 e PIC (este no valor de R\$ 16.691,17), calculados nos moldes da Lei 9.430/96.

34. Em razão da desqualificação do cálculo pela autoridade fiscal e em atendimento à intimação, apresentou novo cálculo conforme a IN 243/2002, em que apurou um valor maior de ajuste pelo método PRL-60. Com efeito, optou pelo PIC para um número maior de produtos - método que lhe foi mais benéfico -, o que resultou num ajuste de R\$ 1.660.605,18.

35. Nessa linha, observa que, “em se afastando a inclusão do preço CIF para o PRL-20 e a fórmula da IN 243 para o PRL-60, ou seja, mantendo-se o cálculo originalmente declarado pela Recorrente, nos moldes da Lei nº 9.430/96, o ajuste de PIC seria infinitamente menor”.

36. “Desta feita, requer seja afastada a sistemática de cálculo imposta pela malfadada IN 243/2002 para o PRL, o que, por conseguinte, implicará no cancelamento também da parcela

autuada pelo PIC”.

37. Reporto-me aos fundamentos já citados neste voto que considerou a legalidade da IN SRF nº 243/02. Nego provimento à matéria.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Tributação reflexa.

38. No tocante à aplicação das regras do IRPJ à CSLL, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

39. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Conclusão

40. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Assinado digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior