



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

Processo n° 16561.720138/2014-17
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.910 – 1ª Turma
Sessão de 04 de dezembro de 2018
Matéria IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente KOMATSU DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

Ementa:

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SÚMULA CARF N° 115. RICARF. ART. 67, §3°. ILEGALIDADE DA IN 243.

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

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

Recurso Especial não conhecido quanto a este tema.

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. LEI 9.430/1996, ART. 20-A. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS. LEI 9.430/1996, ART. 18, §6°.

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

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ART. 20-A DA LEI N° 9.430, DE 1996. NATUREZA HÍBRIDA. NATUREZA MATERIAL E PROCEDIMENTAL. NORMA PROCEDIMENTAL. VIGÊNCIA. MARCO INICIAL ESTABELECIDO POR NORMA MATERIAL. ART. 144 DO CTN.

I - O art. 20-A da Lei n° 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei n° 12.715, de 2012, consiste em norma tem natureza híbrida, tanto de natureza material quanto procedimental. As providências de natureza processual imputadas à autoridade fiscal no caso de desqualificação do método de preço de transferência adotado pela pessoa jurídica encontram termo inicial

expressamente determinado, sendo exigidas apenas sobre ações fiscais relativas ao ano-calendário de 2012 e posteriores. Ainda que normas procedimentais, em tese, possam se aplicar a processos pendentes com efeitos retroativos, no caso há correlação indissociável com norma material que determina marco temporal inicial para que o rito procedimental deva ser aplicado, evitando-se colisão com o caput art. 144 do CTN, que predica que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente. Não cabe aplicação do § 1º do art. 144 do CTN, vez que o art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, tutela também de norma de natureza material.

II - Caso de ação fiscal iniciada em 2014 relativa a ano-calendário de 2011. Não há como se imputar à fiscalização a aplicação de norma procedimental (intimar o sujeito passivo para, no prazo de 30 dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação), se consta expressamente que o termo inicial da norma que trata impossibilidade de se alterar o método do preço de transferência após o início da ação fiscal tem vigência apenas para fatos geradores a partir do ano-calendário de 2012. Lei vigente à época da concretização do fato gerador de 2011, nos termos do art. 144 do CTN, não determinava aplicação de norma procedimental.

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial quanto às matérias (i) aplicabilidade do artigo 20-A e (ii) despesas de frete e seguro pagos a terceiros na apuração do preço praticado para fins de PRL e, no mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos i) em relação à aplicabilidade do artigo 20-A, os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Flávio

Franco Corrêa, Livia De Carli Germano (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada), que lhe deram provimento e ii) em relação às despesas de fretes e seguros, os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Demetrius Nichele Macei, Livia De Carli Germano (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Julgamento iniciado na reunião de 11/2018.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa- Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Livia De Carli Germano (suplente convocada), Viviane Vidal Wagner, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, substituído pela conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Ausente o conselheiro Luis Flávio Neto, substituído pela conselheira Livia De Carli Germano.

Relatório

Trata-se de processo julgado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, quando foi negado provimento ao recurso voluntário, em acórdão assim ementado (**acórdão nº 1201-001.680**):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ALTERAÇÃO DE OPÇÃO PELO MÉTODO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A intimação prévia prevista no art. 20-A da Lei nº 9.430/96 somente deve ser observada nos procedimentos fiscais que tenham por objeto as apurações do ano-calendário 2012 e seguintes.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE INDICAÇÃO DO ERRO NO CÁLCULO DA MARGEM DE LUCRO. Havendo o responsável pela fiscalização indicado o procedimento observado em seus cálculos, a leitura dessa informação pelo contribuinte e a comparação com o procedimento adotado por ele próprio faz com que haja plenas condições de se verificar quais eram as divergências entre um e outro, não havendo nulidade se não foi indicado especificamente o erro cometido pela contribuinte.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

PRODUÇÃO DE PROVA. SUSTENTAÇÃO ORAL.

A produção de provas e a sustentação oral quando do julgamento do recurso nos termos da legislação do PAF e do Regimento Interno do CARF.

INTIMAÇÃO. ENDEREÇO DO PROCURADOR. MATÉRIA DISCIPLINADA NO PAF. FALTA DE PREVISÃO.

De acordo com a disciplina instituída no PAF, as intimações devem ser encaminhadas ao endereço do sujeito passivo, não havendo previsão para o envio de correspondências para o endereço do procurador da empresa.

MULTA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. EMPATE NA VOTAÇÃO. VOTO DE QUALIDADE.

As infrações tributárias têm natureza objetiva, sendo aplicáveis as multas previstas em lei, conforme os percentuais nela estabelecidos, não havendo também como definir, no voto do relator, o que ocorrerá no caso de empate na votação do julgamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IN/SRF N° 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há ilegalidade na IN SRF n° 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores, sendo que a metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido e, assim, adotando-se a proporção do bem importado no custo total e aplicando-se a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um

valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL20. MARGEM DE LUCRO. EXCLUSÃO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS.

A margem de lucro no cálculo do PRL 20 aplica-se sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ITEM UTILIZADO COMO INSUMO E COMO REVENDA. PREÇO MÉDIO PONDERADO.

Em caso de item importado e utilizado tanto como insumo para fabricação de outro produto como bem para revenda, o preço parâmetro é a média ponderada dos preços obtidos pelos métodos PRL 20 e PRL 60, e não o menor valor entre eles.
PREÇOS DE

TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430/1996. 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 e, assim, pelo método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, até a vigência da Lei nº 12.715/2012, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES. NOVOS CÁLCULOS.

Novo cálculo quanto aos preços praticado e parâmetro deve vir acompanhado do seu detalhamento, para a checagem quanto à sua correção e para a aferição de algum eventual erro naquele efetuado pelo responsável pela fiscalização

CSLL. LANÇAMENTO. MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS.

Quanto ao auto de infração relativo à CSLL, uma vez que baseado nos mesmos pressupostos fáticos e, ainda, em face das mesmas razões de defesa, aplica-se o que foi decidido quanto à exigência do IRPJ.

O contribuinte foi intimado em 03/08/2017 (fls. 3.616), interpondo recurso especial em 17/08/2017 (fls. 3.619). Em síntese, neste recurso alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas:

(i) Necessária **aplicação do artigo 20-A, da Lei nº 9.430/96**, identificando o acórdão paradigma nº **1301-002.051**;

(ii) **Ilegalidade da IN SRF 243/2002**, com os paradigmas **1202-000835**

(iii) Impossibilidade de incluir as **despesas de frete, seguro e imposto de importação na apuração do preço praticado para fins de PRL**, constando como acórdão paradigma o de nº **108-09.763**;

(iv) Incidência de **juros de mora sobre multa de ofício**, com paradigma nº **103-23.566**.

O Presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção (Conselheiro André Mendes de Moura) admitiu em parte o recurso:

Considerando que, consoante o exposto no presente despacho, foram preenchidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, e que foi demonstrada, em parte, a existência de divergência jurisprudencial, DOU SEGUIMENTO PARCIAL AO RECURSO ESPECIAL interposto pelo sujeito passivo KOMATSU DO BRASIL LTDA, com relação às matérias “aplicação do artigo 20-A da Lei 9.430/96 às fiscalizações em curso”, “ilegalidade da IN SRF nº 243/2002”, e “inclusão, no cálculo do preço praticado e preço parâmetro, dos valores do frete, seguro, e tributos incidentes na importação”.

O contribuinte foi intimado quanto a esta decisão em 30/10/2017 (fls. 3.797), sem que tenha apresentado agravo contra o não conhecimento da matéria não admitida pelo Presidente de Câmara (juros de mora sobre multa de ofício).

A Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 8.335) requerendo a manutenção do acórdão recorrido (fls. 3.801).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conhecimento

O recurso especial foi admitido quanto às seguintes matérias: (i) aplicação do artigo 20-A, da Lei n. 9.430; (ii) ilegalidade da IN 243; (iii) despesas de frete, seguro e tributos na apuração do preço praticado para fins de PRL.

Adoto as razões do Presidente de Câmara para conhecimento do recurso especial quanto a duas matérias (aplicação do artigo 20-A e frete, seguros e tributos no preço praticado para fins de PRL), nos termos do artigo 59, §1º, da Lei nº 9.784/1999.

Passo a enfrentar o conhecimento quanto à ilegalidade da IN 243, diante da recente aprovação de Súmula por este Conselho.

Conhecimento – Ilegalidade da IN 243

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

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

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

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

Legalidade tributária, de acordo com o disposto no art. 150, I, da Constituição da República, significa que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei. Portanto, não afronta a idéia de legalidade tributária a instrução normativa expedida pela SRF que porventura exija tributo em montante inferior àquele previsto em lei. Restou provado que o preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resulta em IRPJ e CSLL em valores inferiores àqueles que seriam devidos segundo a Lei nº 9.430/96, daí porque não há que se falar, aqui, em violação ao princípio da legalidade tributária.

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

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

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

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

Conclusão do conhecimento

Conforme razões expostas, **conheço em parte do recurso especial, quanto às matérias: aplicação do artigo 20-A e frete, seguros e tributos no preço praticado para fins de PRL.**

Passo a enfrentar o mérito quanto às matérias admitidas.

Mérito – Artigo 20-A

A primeira matéria devolvida a este Colegiado é a respeito da interpretação do artigo 20-A, da Lei nº 9.430/1996, incluído pela Lei nº 12.715/2012, para prever:

Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pela contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

§ 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica.

§ 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19, quando o sujeito passivo, após decorrido o prazo de que trata o caput:

I - não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido;

II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pela método escolhido; ou

III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pela método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá o prazo e a forma de opção de que trata o caput.

O Colegiado *a quo* entendeu que: "*a intimação prevista no art. 20-A da Lei nº 9.430/96 somente deve ser observada nos procedimentos fiscais que tenham por objeto as apurações do ano-calendário 2012 e seguinte*" (trecho da ementa).

O acórdão recorrido merece reforma, afinal, o artigo 20-A, com redação conferida pela Lei nº 12.715/2012, estabeleceu **procedimento** a ser adotado pela fiscalização nas hipóteses da própria fiscalização desqualificar: (i) o método utilizado pelo contribuinte ou (ii) critério de cálculo por ele adotado.

Nesse caso, deve intimar o contribuinte a apresentar, no prazo de 30 dias, novo cálculo de acordo com o método que lhe seja mais favorável. A norma, de caráter claramente procedimental, aplica-se inclusive a fatos geradores anteriores, desde que a fiscalização se inicie após a vigência da Lei nº 12.715/2012.

No caso destes autos, o contribuinte foi intimado quanto ao Termo de Início de Fiscalização em 07/02/2014 (fls. 97), portanto, período sujeito à regra do artigo 20-A, acima reproduzido. Diante disso, tem razão o Recorrente quando sustenta a ilegalidade do lançamento, pela inobservância do procedimento definido pelo artigo 20-A.

É importante lembrar que o artigo 144, do Código Tributário Nacional prescreve que:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

O artigo 20-A, da Lei nº 9.430/199,6 estabeleceu a aplicação de novos critérios de apuração ou processos de fiscalização - amoldando-se ao artigo 144, do CTN - e, portanto, a sua observância define a validade dos lançamentos tributários posteriores à vigência da Lei nº 12.715/2012.

Vale, por derradeiro, esclarecer que a utilização da expressão "*A partir do ano-calendário de 2012*" não altera a natureza jurídica procedimental do artigo 20-A. O emprego deste marco temporal, pelo legislador, teve por finalidade impedir que a norma - procedimental - fosse aplicada para questionamentos (por contribuintes) de fiscalizações

anteriores a 2012. Assim, a expressão "*a partir do ano-calendário de 2012*" afasta a retroatividade na forma do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional, para fiscalizações anteriores à vigência da norma.

Não obstante tal marco (impeditivo da retroatividade da norma para fiscalizações anteriores), a partir de sua vigência, seu procedimento tornou-se obrigatório para a apuração do crédito tributário. Diante disso, tendo a fiscalização desqualificado o método ou algum critério de cálculo elaborado pelo contribuinte, em 2014, obrigatoriamente deveria intimar "*o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.*"

Por tais razões, voto por **dar provimento ao recurso especial** do contribuinte quanto à definição de procedimento do artigo 20-A, da Lei nº 9.430/1996, reconhecendo a improcedência do lançamento elaborado sem a sua observância.

Mérito – PRL – Frete, Seguros e Tributos

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

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

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

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

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

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

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

Conclusão

Conforme razões expostas, **conheço do recurso especial do contribuinte quanto às matérias: (i) aplicabilidade do artigo 20-A e (ii) despesas de frete e seguro pagos a terceiros na apuração do preço praticado para fins de PRL**, não admitindo este recurso quanto à quanto à ilegalidade da IN 243, por força do artigo 67, §3º do RICARF e da Súmula CARF nº 115.

No mérito, voto por **dar provimento ao recurso especial** nas matérias conhecidas.

(assinado digitalmente)
Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado

Não obstante o sempre substancioso voto da I. relatora, a quem sempre rendo homenagens, peço vênica para discordar em relação ao mérito.

Passo ao exame das matérias.

I - Art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012.

A matéria devolvida trata de ação fiscal realizada no ano de 2014, em relação a fato gerador de 2011.

Discute-se se a autoridade fiscal estaria vinculada ao procedimento disposto no art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, mediante entendimento de que se trataria de norma de cunho procedimental, e, por isso, de aplicação retroativa, nos termos do art. 144, § 1º do CTN.

(Lei nº 9.430, de 1996)

Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o

ano-calendário e não poderá ser alterada pela contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19, quando o sujeito passivo, após decorrido o prazo de que trata o caput: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

I - não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pelo método escolhido; ou (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá o prazo e a forma de opção de que trata o caput.

(Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

.....
(CTN)

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Há que se apreciar o contexto em que se deu a alteração que deu origem ao art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996.

Anteriormente, a autoridade fiscal, na ação fiscal, ao se deparar com a opção adotada pela Contribuinte para determinar o preço parâmetro, poderia desclassificá-la, e efetuar uma nova apuração adotando-se os métodos previstos pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. Discutia-se se a autoridade fiscal, ao desclassificar o método e promover uma nova apuração do preço de transferência, deveria, ao calcular o novo preço parâmetro, efetuar o cálculo de todos os métodos previstos pela legislação, conforme a redação do § 4º, art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, ou se, poderia efetuar com base no método possível levando em consideração a documentação apresentada pelos autos (precedente processo 11516.006442/2008-31).

Evidencia-se que o art. 20-A veio proporcionar uma equalização para a questão, ao predicar que, caso a autoridade fiscal entenda pela desclassificação do método do preço de transferência, terá que conceder a oportunidade para a Contribuinte se manifestar a respeito da escolha de um novo método.

O que se observa é que tal prerrogativa foi concedida para **a Contribuinte, no decorrer da ação fiscal**, para se manifestar sobre apuração do preço de transferência, atributo concernente a **aspecto material**, relativo a apuração da base de cálculo do tributo, previsto no art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

E, no que concerne à legislação aplicável, ao se efetuar o lançamento, estabelece o art. 144 que se deve reportar à data da ocorrência do fato gerador, ainda que a lei vigente tenha sido posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Vale destacar que até o momento fala-se em direito material, discorrendo a respeito à hipótese de incidência da norma, e qual o direito a ser apreciado, se o vigente à época da ocorrência dos fatos jurídicos com repercussão tributária, ou o da época em que o lançamento constitutivo do crédito tributário for concretizado. E resta evidente a opção pela irretroatividade em relação ao direito material.

Na sequência, dispõe-se outra norma de irretroatividade, de caráter procedimental, mitigando-se os efeitos retroativos da legislação em casos específicos:

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto,

neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Assim, poderá retroagir a legislação que tenha instituído, independentemente: (1) novos critérios de apuração ou processos de fiscalização; (2) ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas; (3) outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios exceto para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Fica claramente diferenciada a aplicação da retroatividade da legislação tributária no CTN: caput do art. 144, aspecto material, irretroatividade; § 1º do art. 144, aspecto procedimental, irretroatividade mitigada em casos específicos. Tanto que o § 1º, ao estabelecer exceção a respeito de responsabilidade tributária a terceiros, tutela precisamente a irretroatividade em face do direito material da norma, ao dizer que a sujeição passiva não pode retroagir, na medida em que a lei não pode retroagir para incluir no pólo passivo outras pessoas que não aquelas designadas à época do lançamento tributário nos termos do art. 142 do CTN.

No que concerne ao art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, evidencia-se que a norma tem natureza híbrida, tanto de natureza material quanto procedimental.

A primeira parte da norma tem cunho material, tendo como destinatário a Contribuinte, informando que a opção do método do preço de transferência não poderá mais ser alterado a partir do momento em que for iniciado o procedimento fiscal:

A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pela contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, (...)

A primeira parte tem marco temporal definido: ano-calendário de 2012.

A segunda parte da norma tem natureza procedimental, ao dizer que, caso a autoridade fiscal desclassifique a opção manifestada pela primeira parte, deverá disparar determinados procedimentos para a determinação da base de cálculo:

(...) salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

Não obstante a segunda parte da norma ser de natureza procedimental, encontra indissociável vinculação com a primeira parte da norma, que estabelece expressamente um marco temporal para a sua vigência.

A expressão "A partir do ano-calendário de 2012" não é por acaso. Por se tratar de norma material, com repercussão direta na apuração da base de cálculo, teve o cuidado de não colidir com o caput do art. 144 do CTN, dizendo de maneira expressa que não retroage a períodos anteriores a 2012, antes da edição da lei.

E, ao mesmo tempo, constitui-se em condição para o implemento da norma de natureza procedimental. Assim, a partir do ano-calendário de 2012, caso o método apontado

pela Contribuinte, que não pode ser alterado depois de iniciada a ação fiscal (primeira parte), seja desqualificado pela autoridade fiscal, deverá o Fisco intimar a pessoa jurídica a apresentar novo método.

Assim, em tese, ainda que a norma procedimental, de natureza processual, deva se aplicar os processos pendentes, ou seja, com efeitos retroativos, no caso em tela, há um marco temporal determinado, para que a norma procedimental tenha início.

O caso concreto trata de ação fiscal iniciada em 2014, cujo objeto de fiscalização é o ano-calendário de 2011.

Não há como se imputar à fiscalização a aplicação de uma norma procedimental (intimar o sujeito passivo para, no prazo de 30 dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação), se a nova regra direcionada para a Contribuinte, no sentido de que não mais poderia alterar o método do preço de transferência após o início da ação fiscal, tem início apenas a partir do ano-calendário de 2012.

Situação emblemática, para ilustrar a diferença do art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, com uma norma estritamente procedimental, é o caso do art. 1º da Lei nº 10.174, de 2001, que trouxe permissão legal para utilização de informações sobre movimentações financeiras no procedimento fiscal.

Art. 1º O art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

*"Art. 11.....
....."*

*"§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores."
(NR)*

Ao contrário do art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996 (de natureza híbrida e ainda com marco temporal inicial expresso), a permissão de utilização de informações bancárias protegidas por sigilo consiste em **norma estritamente procedimental**, e, por isso, aplicável retroativamente nos termos do § 1º, art. 144 do CTN, tendo inclusive o STJ já se manifestado sobre o assunto:

TRIBUTÁRIO - CPMF - QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO - PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001 - CARÁTER PROCEDIMENTAL DA NORMA - APLICAÇÃO IMEDIATA - EXEGESE DO ART. 144, § 1º, DO CTN.

1. *É possível a aplicação do art. 6º da LC 105/2001, ainda que o período investigado seja anterior à sua vigência, porquanto se trata de **disposição meramente procedimental**. Inteligência do art. 144, § 1º, do CTN.*

2. *Recurso especial provido.*

(REsp 628.527/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/09/2005, DJ 03/10/2005, p. 182) (Grifei)

Portanto, voto no sentido de negar provimento em relação à matéria.

II - Fretes, seguros e impostos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro.

Para discorrer sobre a matéria, cabe transcrever a redação do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, caput e § 6º, dada antes da alteração promovida pela Lei nº 12.715, de 2012, transcrito na sequência:

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

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: [...]

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: [...]

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: [...]

(...)

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

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

E, recusar a aplicação da comparabilidade é o mesmo que ignorar o princípio do *arm's length*. A operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. E, quanto ao caso em análise, concernente aos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, **só dois mecanismos podem ser seguidos**: (1) **incluindo-se** na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, ou (2) **excluindo-se** na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

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

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

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

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

Não há coincidência na construção do sistema de tributação.

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

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

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

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

Art. 4º (...)

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

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

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

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

§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo

ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

I - não vinculadas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembarço aduaneiro. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

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

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

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

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

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

Cabe, portanto, negar provimento em relação à matéria.

III - Conclusão.

Processo nº 16561.720138/2014-17
Acórdão n.º **9101-003.910**

CSRF-T1
Fl. 3.838

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

(assinado digitalmente)
André Mendes de Moura