MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**16561.720142/2012-13**
ACÓRDÃO	1101-001.334 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DOW BRASIL SUDESTE INDUSTRIAL 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.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ART. 20-A DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

Embora a segunda parte do art. 20-A da Lei n° 9.430, de 1996, estabeleça procedimento que deverá ser aplicado pela fiscalização, o que, em tese, atrairia a aplicação do §1º do art. 144 do CTN, aquele artigo fixou como data inicial fatos geradores a partir do ano-calendário 2012. Não há falar-se em afronta de lei ordinária ao CTN, porquanto, se a lei ordinária pode

DOCUMENTO VALIDADO

Original

estabelecer novos procedimentos de igual forma pode estabelecer a data de sua implementação.

INTERPRETAÇÃO DIVERSA. MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

O fato de haver interpretação diversa em relação à determinada matéria não configura elemento suficiente para elidir a multa de ofício. É ínsito à dialética do Direito haver divergência de posicionamento, o que pode conduzir a interpretações diversas. Todavia, se em razão dessa interpretação houver recolhimento/declaração a menor de tributo a diferença apurada está sujeita à penalidade de acordo com a legislação de regência caso tal interpretação não encontre amparo em norma complementar, conforme previsto no art. 100 do CTN.

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 maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário; vencidos os conselheiros Jeferson Teodorovicz e Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho que davam provimento recurso somente para aplicar o PRL 20 em vez do PRL60.

(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 SUDESTE INDUSTRIAL LTDA., já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário contra acórdão proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG (DRJ), em 20 de março de 2019.

2. Trata-se de lançamentos de ofício de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes ao ano-calendário 2007, no montante consolidado de R$ 860.098,28, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

DOCUMENTO VALIDADO

3. O lançamento decorreu de ajustes nos cálculos de preços de transferência, no montante de R$ 1.614.266,44, no qual o Fisco considerou inaplicável o método PRL20 para bens importados que passam por reacondicionamento de embalagens; que o preço praticado deveria incluir os valores de frete e seguro (Preço CIF) mais imposto de importação; e que o cálculo do PRL60 deve seguir o disposto na IN SRF nº 243/2002.

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

> 0001 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, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, que faz parte integrante deste Auto de Infração.
>
> [...]
>
> Enquadramento Legal: Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2007: art. 3° da Lei n° 9.249/95. Arts. 241, 242, 244, 247 e 249, inciso I, do RIR/99. Art. 18 da Lei n° 9.430/96 com as alterações introduzidas pelo art. 2° da Lei n° 9.959/00

5. A seguir o valor apurado pela autoridade fiscal, conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 1440):

> Valor apurado conforme cálculos do contribuinte, conferidos pelo Fisco aplicando a IN SRF 243/2002 e preço praticado CIF+II, para os casos de utilização do método PRL como preço parâmetro:

Valor Total do Ajuste (PRL pela IN SRF 243/2002 e preço praticado CIF + II) calculado pelo contribuinte.	5.848.472,88
(-) Valor do ajuste dos produtos sob discussão calculado com PRL20 pelo contribuinte	3.539.736,19
(+)Valor do ajuste dos produtos sob discussão calculado com PRL20+PRL60 pelo fisco	4.022.675,15
(=) Ajuste Total Apurado no curso da fiscalização	6.331.411,84
(-) Ajuste já oferecido à tributação na DIPJ AC 2007	4.717.145,40
(=) Valor Tributável	1.614.266,44

6. Em impugnação, o contribuinte alegou, em síntese,

i) ilegalidade da aplicação do PRL pela margem de lucro de 60% (“PRL-60”) em caso de simples reacondicionamento;

ii) ilegalidade da inclusão dos custos de seguro, frete e imposto de importação no preço praticado para fins de cálculo de ajustes de preços de transferência;

iii) o método de cálculo previsto na IN SRF nº 243/2002 para o PRL-60 é ilegal; e

DOCUMENTO VALIDADO

Original

iv) ainda que se afastasse o PRL-20 para o item 56703, deveria ser considerado o novo PIC demonstrado pela recorrente.

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

> **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**
>
> Ano-calendário: 2007
>
> SUSTENTAÇÃO ORAL.
>
> Indefere-se pedido de sustentação oral em sede de primeira instância administrativa, por ausência de previsão no respectivo âmbito do processo administrativo fiscal disciplinado pelo Decreto n° 70.235/72.
>
> PEDIDOS DE PERÍCIA. NÃO FORMULADOS.
>
> Consideram-se não formulados os pedidos de perícia que não preencherem os requisitos formais previstos no Decreto nº 70.235/1972. Ainda que cumprissem esse mister, o conjunto probatório da fase procedimental são bastantes firmar o livre convencimento da autoridade julgadora.
>
> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**
>
> Ano-calendário: 2007
>
> PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE DE INSTRUÇÃO NORMATIVA.
>
> 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.
>
> 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.
>
> PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AGREGAÇÃO DE VALOR. MÉTODO PRL.
>
> O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento 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. DIREITO DE OPÇÃO DO CONTRIBUINTE.
>
> A escolha pelo método mais favorável deve ser exercida pelo contribuinte com a entrega da DIPJ e não pela fiscalização nos lançamentos de ofício. Nos casos em que for indicado o método e apresentado os documentos para comprovação do preço parâmetro, a fiscalização não poderá alterá-lo.
>
> CSLL. DECORRÊNCIA.
>
> O decidido no julgamento do IRPJ se aplica à tributação dele decorrente.
>
> Impugnação Improcedente

DOCUMENTO VALIDADO

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) aplicabilidade do PRL-20 na hipótese de simples reacondicionamento;

ii) ilegalidade da inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação no cálculo dos preços praticados segundo o método PRL;

iii) ilegalidade do método PRL-60 adotado pela fiscalização (IN SRF 243/02);

iv) nulidade por ausência intimação para apresentação do método mais favorável.

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 aos métodos de preço de transferência eleitos pela recorrente.

IN SRF nº 243/2002. PRL60

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 aos 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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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, para corroborar 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;

DOCUMENTO VALIDADO

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.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> § 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 n° 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**

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) PParam = 40%*PLV + 60%*VA**
>
> **(3B) PParam = 40%*PLV – 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

DOCUMENTO VALIDADO

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 negritados 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;

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.

PRL20 x PRL60. Hipótese de simples reacondicionamento.

23. A autoridade fiscal considerou inaplicável o PRL-20 para produtos que são reacondicionados pela recorrente ao argumento de que "*qualquer intervenção realizada pelo importador que não caracterize mera revenda, acarretando agregação de valor, implica na submissão do item à produção local, sendo inafastável a incidência do PRL60 como método de determinação do preço parâmetro*". Leia-se:

> O contribuinte importa de partes relacionadas diversos produtos a granel e que são envasados em tonéis para posterior venda no mercado. O produto 99643 que corresponde ao **item 56703**, importado a granel, é um exemplo deste procedimento. **A empresa entende que neste caso houve uma simples mudança de embalagem, sem alteração do produto importado ou agregação de insumos ou procedimento industrial que impedisse a adoção do método PRL com a margem de 20%.**
>
> [...]
>
> Portanto, cumpre saber: o processo de ***envasamento*** consiste em aplicação das mercadorias à produção local?
>
> **Em que pese não tenha havido a transformação ou exaustão dos bens importados, não se pode afirmar que os produtos importados a granel foram objeto de simples revenda. Tais mercadorias foram submetidas a uma última etapa de produção em território nacional, que consiste no processo de *envasamento.* Esta etapa da produção inegavelmente representa agregação de valor ao produto, às vezes ínfima, às vezes de elevada monta. Mas o certo é que a legislação não distingue a pequena agregação de valor da elevada agregação. Note-se, que a legislação de preços de transferência não faz referência à submissão das mercadorias importadas a um processo de industrialização, mas sim à sua aplicação a uma fase de produção local.**
>
> No caso específico do item importado 56703, posteriormente envasado e vendido sob o código 99643, o valor agregado nesta fase de produção local no mês utilizado como exemplo já relatado neste Termo, correspondeu a 18,5% do custo final do produto. Ora, obviamente a adoção do método PRL com margem de 20% pressupõe que não há agregação de valor na mercadoria importada. Caso

DOCUMENTO VALIDADO

> contrário, como apurar se ocorreu uma margem de lucro mínima de 20% se antes da venda agregou-se 18,5%, por exemplo, ao valor do produto importado?
>
> Qualquer intervenção realizada pelo importador que não caracterize a mera revenda, acarretando agregação de valor, implica na submissão do item à produção local, sendo inafastável a incidência do PRL60 como método de determinação do preço parâmetro.
>
> Finalmente, acrescente-se também que resposta contida na página da internet da RFB não respalda o procedimento adotado pelo contribuinte, porque a ação deste sobre os citados itens não se restringiram a simples acondicionamento/reacondicionamento que, na definição do artigo 4°, inciso IV, do Decreto n° 2.637/98 **(RIPI),** destina-se apenas ao transporte da mercadoria.

24. A decisão recorrida, na linha da fiscalização, assentou que as mercadorias foram submetidas a uma etapa de produção em território nacional, em razão de terem sido fracionadas, embaladas e rotuladas, o que significa agregação de valor.

> Em que pese não tenha havido a transformação ou exaustão dos bens importados, não se pode afirmar que **os produtos importados foram objeto de simples revenda**.
>
> Tais mercadorias foram **submetidas a uma última etapa de produção em território nacional, vez que foram fracionadas, embaladas e rotuladas**. Esta etapa da produção inegavelmente representa **agregação de valor ao produto**, às vezes ínfima, às vezes de elevada monta. Mas o certo é que a legislação não distingue a pequena agregação de valor da elevada agregação.
>
> Note-se, que a legislação de preços de transferência não faz referência à submissão das mercadorias importadas a um processo de industrialização**, mas sim à sua aplicação a uma fase de produção local**.

25. Segundo a recorrente, no caso "*em que há o mero acondicionamento dos produtos e revenda nos mesmos estados químicos e físicos e com todas as características dos produtos preservadas, é imperativo reconhecer a sujeição à previsão de "demais hipóteses"* [PRL20]*, em detrimento da hipótese de "aplicação à produção"* [PRL60]";

26. Defende que "*o fato de haver agregação de valor não é suficiente para ensejar caracterização de aplicação à produção, que atrairia o PRL-60. Isso porque em toda e qualquer atividade econômica lucrativa agrega valor em relação à etapa anterior da cadeia*".

27. Além da agregação de valor, conforme pontuou a decisão recorrida, oportuno analisar, ainda que de forma subsidiária, a questão do acondicionamento em cotejo com o termo produção. Explico.

28. Como observa a recorrente, o ponto controvertido refere-se à interpretação do art. 18, II, "d", itens 1 e 2, da Lei nº 9.430/96, com redação vigente à época. Veja-se:

> **Lei nº 9.430/96**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 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:
>
> [...]
>
> 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)

29. O método PRL é a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos de alguns valores, dentre eles, a margem de lucro, presumida em 60% (PRL60) **na hipótese de bens aplicados à produção** e de 20% (PRL20) no caso de **simples revenda** das mercadorias.

30. Embora o art. 18, II, "d", "1", da Lei nº 9.430/96 não faça referência à "*submissão das mercadorias importadas a um processo de industrialização*", conforme pontuou a fiscalização, ele referencia bens importados aplicados à **produção**. Nesse contexto, verifica-se que o conceito de produção equivale ao de fabricação ou industrialização. Tanto que a Lei nº 5.172/166 (CTN) ao tratar no Capítulo IV dos Impostos sobre a Produção e a Circulação, elenca na Seção I o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Necessário verificar, portanto, de forma subsidiária, o conceito de industrialização:

> **Leis nº 5.172/1966 (CTN)**
>
> Art. 46. O impôsto, de competência da União, sôbre produtos industrializados tem como fato gerador:
>
> [...]
>
> Parágrafo único. Para os efeitos deste impôsto, considera-**se industrializado** o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.
>
> **Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI)**
>
> Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único , e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):
>
> [...]

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (**acondicionamento ou reacondicionamento**); ou

31. Como se vê, a operação que altera a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria, caracteriza industrialização, ou seja, equivale ao conceito de produção.

32. No caso em análise, o contribuinte importa o produto à granel e, localmente, adota os seguintes procedimentos (e-fls. 1737):

> 1) o produto importado é recebido via transporte terrestre (caminhão tanque);
>
> 2) **transferido por tubulação** com auxílio de bomba até um **tanque** para sua estocagem no Terminal Marítimo de Guarujá;
>
> 3-4) no momento do **fracionamento**, o produto é transferido por tubulação, com auxílio de bomba até a estação de envase do Terminal Marítimo, onde o preparador ajusta a balança do produto para o **peso de 200kgs líquido**;
>
> 5-9) operador prepara a **etiqueta** dos **tambores** em um software específico, imprime e cola as etiquetas nos tambores para envase;
>
> 10) operador aciona o sistema de **envase** e acompanha o enchimento de cada tambor e verifica se o peso está ajustado em 200kgs;
>
> 11-16) **após o enchimento de cada tambor**, o operador coloca uma tampa com auxílio de máquina de torque pneumático; coloca um lacre de segurança, e transporta os tambores para o **armazém de produtos do Terminal Marítimo**, onde fica estocado até saída para entrega ao cliente.

33. Verifica-se, pois, que o envase do produto importado para os tambores caracteriza operação de industrialização na modalidade acondicionamento. Ademais, o produto só pode ser vendido se for devidamente embalado; o que demonstra não se tratar de simples revenda e que o procedimento de envase dos tambores com o produto importado é a última etapa da produção, antes de ser enviado para o estoque até a entrega para o cliente.

34. Conforme observou a fiscalização, embora não tenha havido a transformação ou exaustão, os produtos importados a granel foram submetidos à última etapa de produção em território nacional, que consiste no processo de *envasamento.*

35. Tal etapa da produção agrega valor ao produto, às vezes ínfima, às vezes de elevada monta. Todavia, a legislação não distingue a pequena agregação de valor da elevada agregação. "*No caso específico do item importado 56703, posteriormente envasado e vendido sob o código 99643, o valor agregado nesta fase de produção local [...] correspondeu a 18,5% do custo final do produto. Ora, obviamente a adoção do método PRL com margem de 20% pressupõe que não há agregação de valor na mercadoria importada. Caso contrário, como apurar se ocorreu uma*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

margem de lucro mínima de 20% se antes da venda agregou-se 18,5%, por exemplo, ao valor do produto importado?"

36. A recorrente alega ainda que "*a orientação emitida pela Receita Federal a propósito do tema na resposta à pergunta de nº 41 do "Perguntas e Respostas DIPJ 2008*" é no sentido de que o "*acondicionamento ou reacondicionamento não implica a produção de outro bem, serviço ou direito*".

37. Ocorre que o caso dos autos não se trata de mero acondicionamento ou reacondicionamento; trata-se de procedimento de envase de produto importado, última etapa da produção antes da revenda, como visto acima.

38. Ante o exposto, entendo que houve agregação de valor no Brasil, e, por conseguinte, não se trata de mera revenda dos produtos de importados, sendo inaplicável o método PRL20. Assim, nego provimento à matéria.

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

39. 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.

40. Entende que "*não prevalece o argumento de que deveriam ser comparadas grandezas iguais e, sendo assim, o preço praticado deveria ser integrado de frete, seguro e tributos*", conforme defendido pela DRJ, em razão de não haver disposição na legislação em vigor à época que determinasse tal inclusão. "*Sobre a lógica defendida, a comparação de preço praticado e preço parâmetro presume justamente se tratar de grandezas distintas, já que, se assim não fosse, jamais haveria ajustes de preços de transferência. Assim, a d. DRJ evoca lógica que não consta e não emana da interpretação da legislação pátria sobre preços de transferência*."

41. Defende que a IN n° 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. 4°, §4°), afronta "*ao princípio da legalidade, insculpido nos arts. 150, I e 5°, II, ambos da CF, pois submete ao controle dos preços de transferência valores transacionados por partes não vinculadas*".

42. 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*".

43. Registra 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.

44. Observa que a utilização do preço CIF acrescido do imposto de importação, em detrimento do preço FOB, configura limite à dedução de custos e despesas necessárias para o

DOCUMENTO VALIDADO

Original

auferimento de receitas, tributação do patrimônio em vez do efetivo acréscimo patrimonial, em ofensa aos artigos 153, III da CF e 43 do CTN.

45. Por fim, assenta que:

> aplicação da IN n° 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 n° 9430/1996, bem como aos princípios da proporcionalidade (art. 50, LIV, da Constituição Federal e art. 2° da Lei 9.784/99), além da capacidade contributiva, o que jamais se poderia admitir.

46. 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.

47. 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.

DOCUMENTO VALIDADO

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**.
>
> § 1° 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.

DOCUMENTO VALIDADO

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

DOCUMENTO VALIDADO

> 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)

48. 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)

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

Ausência intimação para apresentação do método mais favorável. Art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996

DOCUMENTO VALIDADO

Original

50. Segundo a recorrente, houve nulidade pela inobservância do procedimento descrito no art. 20-A da Lei nº 9.430/96. Tendo em vista que o fato gerador dos tributos exigidos foi 2007 e o lançamento ocorreu em novembro de 2012, defende que é aplicável o referido art. 20-A.

51. A controvérsia cinge-se a verificar se o art. 20-A, incluído na Lei nº 9430, de 1996, pela Lei nº 12.715, de 2012, tem efeito retroativo, conforme o §1º do art. 144 do CTN.

52. O referido art. 20-A da Lei nº 9430, de 1996, dispõe:

> 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)

53. A primeira parte do comando legal tem marco temporal e destinatário bem definidos, quais sejam: ano-calendário 2012 em diante e o contribuinte. Nesse sentido, o método eleito pelo contribuinte a partir do ano-calendário 2012 não mais poderá ser alterado após o início do procedimento fiscal. A segunda parte, por sua vez, cujo marco temporal também é 2012 e o destinatário é a fiscalização, ressalva que, se durante o curso do procedimento fiscal – procedimento fiscal relativo ao ano-calendário 2012 e posteriores – o método eleito for desclassificado pela fiscalização, o sujeito passivo deve ser intimado a apresentar novo cálculo.

54. O art. 144, §1º do CTN, por sua vez estabelece:

> 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.

55. Como se vê, o lançamento deve se reportar à legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada, como determina o *caput*. Entretanto, o §1º admite a aplicação de lei posterior ao lançamento no caso de novos critérios de fiscalização, garantias ou privilégios do crédito, exceto no caso de atribuição de responsabilidade.

56. Embora a segunda parte do art. 20-A da Lei n° 9.430, de 1996, estabeleça procedimento que deverá ser aplicado pela fiscalização, o que, em tese, atrairia a aplicação do §1º do art. 144 do CTN, aquele artigo, como visto acima, fixou como data inicial fatos geradores a partir do ano-calendário 2012. E não há falar-se em afronta de lei ordinária ao CTN, porquanto, se

DOCUMENTO VALIDADO

a lei ordinária pode estabelecer novos procedimentos de igual forma pode estabelecer a data de sua implementação.

57. Nessa trilha, tem-se acórdão recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2011
>
> PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ART. 20-A DA LEI Nº 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 nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 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 anocalendário 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. (Acórdão 9101-003-910, de 04.12.2018).

58. Portanto, a aplicação do art. 20-A, incluído na Lei nº 9430, de 1996, pela Lei nº 12.715, de 2012, somente se aplica a fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 2012. Assim, nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

Ilegitimidade da cobrança de multa e de juros em razão da aplicação do artigo 100, parágrafo único do CTN

DOCUMENTO VALIDADO

59. Aduz a recorrente, em relação ao lançamento que considerou inaplicável o PRL-20 na hipótese de reacondicionamento, que "*seguiu à risca as orientações da própria Receita Federal do Brasil*", nessa linha "deve ser afastada a cobrança de multa e juros, nos termos do art. 100, I, III e parágrafo único, do CTN".

60. Esclareça-se que a orientação da Receita Federal (pergunta 41, do Perguntas e Respostas - DIPJ 2008) já foi tratada em tópico anterior. Trata-se de hipótese diversa dos autos.

61. O fato de haver interpretação diversa em relação à determinada matéria não configura elemento suficiente para elidir a multa de ofício. É ínsito à dialética do Direito haver divergência de posicionamento, o que pode conduzir a interpretações diversas. Todavia, se em razão dessa interpretação houver recolhimento/declaração a menor de tributo a diferença apurada está sujeita à penalidade de acordo com a legislação de regência caso tal interpretação não encontre amparo em norma complementar, conforme previsto no art. 100[1] do CTN.

62. Ademais, conforme dito acima, a questão restou inicialmente pacificada 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. A despeito da discordância do sujeito passivo continuar.

63. Deixar de aplicar a multa de ofício seria criar um precedente aplicável a toda situação em que houvesse uma interpretação possível da legislação tributária, o que, repito, é ínsito ao Direito. Portanto, também não merece prosperar tal alegação. Nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

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

64. 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)

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

[1] CTN. 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.

DOCUMENTO VALIDADO

66.

Conclusão

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

Assinado digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior

DOCUMENTO VALIDADO