



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720154/2012-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.196 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2019
Recorrente BRIDGESTONE DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

MÉTODO DOS PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS (PIC). PREÇO PARÂMETRO. DATA DE CONVERSÃO DOS VALORES EXPRESSOS EM MOEDA ESTRANGEIRA.

O valor expresso em moeda estrangeira na importação de bens, serviços e direitos será convertido em reais pela taxa de câmbio de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da ocorrência do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo, no caso de bens; ou do reconhecimento do custo ou despesa correspondente à prestação do serviço ou à aquisição do direito, em observância ao regime de competência. Na impossibilidade de identificar as datas em que ocorreram as operações, deve-se utilizar a taxa de câmbio média para o ano calendário, divulgada pela Receita Federal

MÉTODO PIC. SIMILARIDADE DE PRODUTOS

Nos termos do art. 28 da IN SRF nº 243, de 2002, dois ou mais produtos serão considerados similares quando, simultaneamente, “tiverem a mesma natureza e a mesma função”, “puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem” e “tiverem especificações equivalentes”.

Se for necessário fazer adaptações nas condições de processo do material, como por exemplo, tempo e temperatura de reação, adição de aditivos, entre outros, resta evidenciado que os produtos objeto de comparação não podem substituir-se mutuamente, na função a que se destinam, o que significa dizer não haver a similaridade vindicada, ante a ausência de simultaneidade dos quesitos que a compõem.

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 nº 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 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 a 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado:a) Por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para utilizar a taxa de câmbio média para o ano calendário, divulgada pela Receita Federal, na metodologia de cálculo do preço parâmetro pelo método PIC em relação aos produtos EA045, TA062, TA012 e TA039. Mantida as demais infrações apuradas e respectivas multas; b) Por maioria, afastar a aplicação do método PIC. Vencido o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto que reconhecia a aplicação do método PIC para o produto TA077; c) Por maioria, manter a multa de ofício e os juros, afastando a aplicação do art. 100 do CTN. Vencidos os conselheiros Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro e d) Por qualidade, manter os custos de seguro, frete e impostos no cômputo do preço praticado para os métodos PRL 20 e 60. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

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

Relatório

BRIDGESTONE DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA., já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário em face do Acórdão 16-83.284, proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (DRJ), em 18 de julho 2018.

2. Trata-se de lançamentos de ofício de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) referente ao ano-calendário 2008, no montante consolidado de R\$ 11.453.042,40, incluídos principal, juros de mora e multas de ofício de 75%.

2. Houve ainda ajuste no prejuízo fiscal e de base de calculo negativa da CSLL no ano-calendário 2008.

3. O lançamento fiscal decorreu de irregularidades nos métodos de preço de transferência eleitos pelo contribuinte:

(i) Método PIC: equívoco no cálculo do preço parâmetro para comparação com o preço praticado na aquisição dos produtos EA045, TA062, TA012 e TA039;

(ii) Método PRL60: inobservância da metodologia de cálculo prescrita pela IN SRF n.º. 243/02 na aquisição dos produtos TA077 e TA091;

(iii) Método PRL20: utilização do preço FOB em vez do preço CIF para o cálculo do preço praticado nos produtos 80368, 80271 e 80172.

4. Transcrevo parcialmente relatório do acórdão recorrido, por bem resumir os fatos, complementando-o ao final com o necessário.

DOS FATOS E DAS VERIFICAÇÕES FISCAIS

A contribuinte foi intimada a prestar informações e esclarecimentos sobre o método adotado, demonstrativos e memórias de cálculos que deram suporte aos valores por ela ajustados, além dos arquivos magnéticos contendo as informações contábeis e fiscais.

Da análise das informações constantes na DIPJ e demais documentos apresentados durante o procedimento fiscal, a fiscalização constatou que a contribuinte calculou e declarou um valor de ajuste (importações) de R\$ 7.493.792,15, utilizando os métodos PIC (Preços Independentes Comparados) e PRL (Preço de Revenda menos Lucro), com margens de 20% (PRL20) e 60% (PRL60) conforme a seguir sintetizado:

Método	Ajuste (R\$)
PIC	2.777.209,45
PRL20	4.716.582,70
PRL60	0,00
Total	7.493.792,15

Preço-parâmetro método PIC

Para a comprovação do preço de transferência pelo método PIC (artigo 8º da IN SRF nº 243/2002), a contribuinte usou três formas:

- a) aquisição no mercado interno de pessoas jurídicas não vinculadas, através de notas fiscais de aquisição (13 produtos);
- b) operações de compras e vendas praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas no exterior, através de faturas internacionais (1381 produtos);
- c) cotações de Bolsa de âmbito internacional para as importações de borrachas naturais de códigos EA045, TA062, TA012 e TA039. A comprovação foi realizada pelas cotações médias de cada mês ocorridas na Bolsa de Mercadorias e Futuro de Cingapura – SICOM (Singapore Commodity Exchange), por tratar-se de "commodities".

As borrachas naturais são negociadas na Bolsa de Mercadorias de Cingapura sob a classificação RSS3 (borrachas convencionais - Ribbed Smokes Sheets - folhas fumadas) e TSR20 (borrachas tecnicamente especificadas) cujos contratos-padrão são negociados sob a forma de SMR20 (Standard Malaysian Rubber) e SIR20 (Standard Indonesian Rubber).

As cotações de preços na Bolsa de Mercadorias de Cingapura foram entregues pelo contribuinte e estão anexadas no e-processo ("PIC - Bolsa Cingapura - Preço da Borracha Natural").

Preço-parâmetro método PRL20

A contribuinte adotou o método PRL20 para 227 produtos.

Os cálculos da contribuinte foram efetuados segundo o disposto na alínea "a" do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 e encontram-se anexadas no e-processo ("PRL20 - Demonstrativo de Apuração").

Preço-parâmetro método PRL60

A contribuinte adotou o método PRL60 para 2 produtos: a) código TA091 - borracha natural de classificação internacional VS2 e STR20 CV; e b) código TA077 - borracha natural de classificação internacional SIR20 CV.

Em termo de resposta firmado em 02/04/2012, protocolou a entrega da apuração e memória de cálculo dos citados produtos TA077 e TA091 e, também, pelo método PIC, alegando que as referidas borrachas são similares àquelas negociadas na Bolsa de Mercadorias de Cingapura.

As memórias de cálculos da contribuinte estão anexadas no e-processo ("PRL60 - Memória de Cálculo TA091 e TA077").

Analisando os cálculos da contribuinte, a fiscalização, constatando que não foram efetuados em conformidade com o disposto no § 10 do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, não os aceitou.

Quanto à aceitação do método PIC para esses produtos, as considerações da fiscalização (fls. 666/667) encontram-se sintetizadas no item "DO CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA PELA FISCALIZAÇÃO", sub-item "Do método PRL60".

DO CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA PELA FISCALIZAÇÃO

Da seleção de produtos

Na seleção dos produtos, a fiscalização elaborou uma tabela com os custos totais de importação na condição CIF + II em reais, no ano, por produto e com pessoas vinculadas. Por amostragem, realizou um corte no percentual de 81,18% dos custos totais acumulados de importação. Dessa forma, observando a tabela de fl. 664, a fiscalização concluiu que os produtos selecionados abrangeram os produtos de códigos "TA091 - borracha natural – de classificação internacional VS2" até o produto de código "80271 - pneumáticos novos de borracha", cujos valores de importações (CIF+II) totalizaram 81,18% do custo total de importação.

Do método PIC

A fiscalização aceitou a documentação de comprovação do preço de transferência com base nas notas fiscais de aquisição relativa às compras nacionais, bem como, as "invoices" internacionais relativas às operações entre terceiros não vinculados no exterior.

Também, foram aceitas as cotações de preços da Bolsa de Mercadorias e Futuro de Cingapura relativas aos preços da borracha natural RSS3 e TSR20, na comprovação do preço de transferência dos produtos EA045, TA062, TA012 e TA039.

No entanto, conforme demonstrativo de fl. 665, a fiscalização apurou divergências no cálculo do preço-parâmetro em reais, em relação aos valores informados pela contribuinte, a seguir sintetizadas (valores em reais):

Produto	Preço-parâmetro contribuinte	Preço-parâmetro fiscalização
EA045	4,5846	4,5196
TA062	4,5487	4,4830
TA012	4,7218	4,6571
TA039	4,6499	4,5837

A metodologia de cálculo da fiscalização consistiu em converter os preços médios mensais da Bolsa de Cingapura em US\$/KG (ver no e-processo, as cotações da Bolsa "PIC-Bolsa de Cingapura - Borracha Natural"), pela taxa de câmbio venda (R\$/US\$) do último dia do mês. Com isso determinou os preços da borracha natural em reais, mensalmente. A determinação do preço-parâmetro (R\$/KG) foi calculada pela média aritmética dos preços mensais em reais, isto é, a soma dos preços em R\$/KG apurados mensalmente dividida por 12 meses.

Os preços-parâmetro calculados pela fiscalização foram menores que os calculados pelo contribuinte, o que foi suficiente para gerar a necessidade de ajustes no preço de transferência.

O valor de ajuste apurado pela fiscalização, adotando-se o método PIC, para os produtos EA045 e TA062, foi de R\$ 7.877.324,45, conforme demonstrativo de apuração está em anexo, a seguir sintetizado:

Produto	Ajuste (R\$)
EA045	1.644.023,81
TA062	6.233.300,64
Total	7.877.324,45

Do método PRL60

A contribuinte adotou o método PRL60 para 2 produtos: a) **código TA091** - borracha natural de classificação internacional VS2 e STR20 CV; e b) **código TA077** - borracha natural de classificação internacional SIR20 CV.

O valor de ajuste da foi R\$ 0.00. Os cálculos constam do e-processo ("PRL60 - Memória de Cálculo TA091 e TA077").

Mas também apresentou apuração e memória de cálculo pelo método PIC, alegando que as referidas borrachas são similares àquelas negociadas na Bolsa de Mercadorias de Cingapura.

A fiscalização, discordando dessa afirmação da contribuinte, não aceitou os cálculos pelo método PIC e passou a verificar a apuração efetuada pela contribuinte pelo método PRL60.

Considerando que a fiscalizada adotou um procedimento diferente do disposto no § 10 do artigo 12 da IN SRF n.º 243/2002 no cálculo do preço de transferência dos produtos TA077 e TA091 pelo método PRL60, a fiscalização refez os cálculos, em conformidade, com a referida instrução normativa.

Os preços praticados foram calculados em conformidade com os valores constantes nas Declarações de Importação (DIs), por código de produto adquirido de pessoas vinculadas, considerando o disposto nos artigos 3º e 4º, § 4º, da IN SRF n.º 243/2002.

A metodologia utilizada para cálculo do preço-parâmetro, pelo método PRL60, está prevista no § 10 do artigo 12 da IN SRF n.º 243 /2002.

A fiscalizada importou borrachas naturais para consumo na produção de diversos tipos de pneus, donde se conclui que a matéria-prima importada poderá ter mais de um preço-parâmetro, porque ela foi consumida em mais de um produto acabado.

Nessas situações, o preço-parâmetro final foi determinado pela média ponderada, calculada em função das quantidades consumidas de matérias-primas vendidas para pessoas não vinculadas.

As quantidades sujeitas a ajuste foram calculadas em função das quantidades vendidas.

O valor total de ajuste apurado pelo método PRL60 foi de R\$ 58.768.726,94 conforme a seguir sintetizado:

Produto	Ajuste (R\$)
TA077	28.499.886,81
TA091	30.268.840,13
Total	58.768.726,94

Do método PRL20

Os preços praticados foram calculados ponderando-se os valores dos estoques iniciais em 01/01/2008 com os custos de importação incorridos durante o ano-calendário de 2008, na forma determinada pelo § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002, que consiste no custo da mercadoria importada + seguros internacionais + fretes internacionais + Imposto de Importação.

Os preços-parâmetro foram calculados de acordo com a alínea "a" do inciso IV do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, por código de item importado.

As quantidades sujeitas a ajuste foram calculadas em função das quantidades revendidas.

O valor total de ajuste apurado pelo método PRL20 foi de R\$ 563.792,70, conforme a seguir sintetizado (valores em reais):

Produto	Ajuste da fiscalização	Ajuste da contribuinte	Diferença tributável
80368	2.123.990,19	1.907.069,10	216.921,09
80271	709.609,50	554.838,92	154.770,58
80172	869.706,84	677.605,81	192.101,03
Total	3.703.306,53	3.139.513,83	563.792,70

DA INFRAÇÃO APURADA

Dos fatos, análises e demonstrativos expostos, a fiscalização conclui que o valor total de ajuste sujeito à adição no LALUR foi de R\$ 67.209.844,09, já deduzidos os ajustes efetuados pela contribuinte quanto aos produtos auditados, conforme a seguir sintetizado:

Método	Ajuste (R\$)
PIC	7.877.324,45
PRL20	563.792,70
PRL60	58.768.726,94
Total	67.209.844,09

DA RETIFICAÇÃO DO LALUR

Considerando que a presente ação fiscal resultou em retificação do saldo de prejuízo fiscal e do saldo de base negativa da CSLL, a contribuinte foi intimada a retificar o LALUR relativo ao ano-calendário de 2008.

[...]

DA IMPUGNAÇÃO

DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DO MÉTODO MENOS GRAVOSO À IMPUGNANTE

O Auditor Fiscal não cumpriu seu dever legal de demonstrar que a aplicação do método PRL60 para as borrachas naturais TA091 e TA077 atendeu ao critério da obrigatoriedade da utilização do método menos gravoso ao contribuinte.

Não comprovou que o método utilizado para o ajuste atendeu ao requisito previsto no caput e no § 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, no sentido de que a adição para fins de IRPJ e CSLL está limitada ao valor que exceder o maior preço determinado pelos métodos previstos em lei.

No caso em tela, para o ajuste apurado pela fiscalização, no tocante aos produtos EA045 e TA062, a conversão dos preços médios mensais da Bolsa de Cingapura em US\$/KG

pela taxa de câmbio venda (R\$/US\$), do último dia do mês, não é suficiente para justificar a lavratura do Auto de Infração.

Além de apurar o preço conforme seu entendimento, a fiscalização deveria demonstrar que o valor apurado pela impugnante correspondia ao maior preço entre os métodos permitidos em lei, o que não ocorreu.

Assim, pode concluir que os ajustes realizados pela fiscalização não atenderam ao critério legal exigido pela Lei n.º 9.430/96, devendo, portanto, ser reconhecida a insubsistência do Auto de Infração em sua totalidade.

DA INAPLICABILIDADE DO MÉTODO PRL60 PARA AS BORRACHAS TA077 E TA091 PELA FORMA PREVISTA NA IN SRF N.º 243/2002

A fiscalização não concordou com a classificação das borrachas naturais TA077 e TA091 e sua negociação pela Bolsa de Valores, sem qualquer tipo de justificativa técnica e laboratorial, se apegando tão somente à nomenclatura.

Não há alternativa de negociação das respectivas borrachas naturais a não ser pela Bolsa de Valores de Cingapura, até porque são consideradas commodities.

A impugnante apresenta um Laudo Técnico (doc. 05), o qual demonstra que as borrachas TA077 e TA091 possuem as mesmas características químicas que as borrachas naturais TA039, TA062 e EA045, sobre as quais a fiscalização aceitou a negociação pela Bolsa de Valores de Cingapura.

Dessa forma, a análise superficial da fiscalização não merece prosperar, na medida em que não houve análise técnica para excluir referida borracha do método adotado pela impugnante.

Quanto à apuração do método PRL60 de acordo com a IN SRF n.º 243/2002, esta padece de vício de ilegalidade e inconstitucionalidade, na medida em que se trata de manifesta inovação na ordem jurídica através de ato do Poder Executivo, o que, evidentemente, não encontra subsídio legal.

[...]

Assim, tendo em vista que a IN SRF n.º 243/2002 acabou por contrariar a Lei n.º 9.430/96, bem como por criar obrigação sem suporte legal prévio, conclui-se que pela inaplicabilidade da referida instrução normativa, com a declaração de insubsistência do lançamento fiscal.

DO DEVER DE APLICAÇÃO DA SALVAGUARDA PREVISTA NO ARTIGO 38 DA IN SRF N.º 243/2002

A IN SRF n.º 243/2002 (artigo 38) reconhece que, além do valor do preço parâmetro, há a possibilidade de redução do valor adicional de 5% sobre o preço calculado através de um dos métodos previstos para ajuste dos preços de transferência, o que, todavia, não foi considerado pela fiscalização.

Ainda que a divergência seja maior que 5%, deve ser aplicada a margem de divergência para reduzir o valor do ajuste.

DO PEDIDO DE PROVA PERICIAL

Conforme exposto acima, a desconsideração das borrachas naturais (TA091 e TA077) na negociação da Bolsa de Valores de Cingapura não merece prosperar, pois trata-se de entendimento pessoal da fiscalização e sem qualquer amparo técnico como forma de justificativa, razão pela qual a impugnante protesta pela produção de prova técnica, caso

o laudo técnico por ela apresentado não seja suficiente para a formação do livre convencimento. [...]

5. Em 13.06.2013, a Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.

A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.

INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. OPÇÃO PELO MÉTODO.

Após o início do procedimento fiscal, não cabe mais ao contribuinte alterar o método utilizado na DIPJ para determinação dos ajustes decorrentes da legislação dos preços de transferência.

MÉTODO PRL60. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

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

MARGEM DE DIVERGÊNCIA. CÁLCULO DO AJUSTE.

Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço-parâmetro, diverja, em até 5% daquele constante dos documentos de importação. A margem de divergência se presta apenas para se aferir a necessidade de ajuste, mas não deve ser considerada na apuração desse ajuste, calculado como sendo a diferença entre o preço praticado e o preço-parâmetro.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

6. Cientificada da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário em que alegou em síntese: i) quanto à utilização do PLR 60, a necessidade de utilização do método menos gravoso; ii) inaplicabilidade do PLR 60 para as borrachas TA 077 e TA 091 pela forma prevista na Instrução normativa SRF 243/2002; iii) dever da salvaguarda prevista no artigo 38 da IN/SRF 243/2002; iv) subsidiariamente, realização da prova pericial para confirmação do método de cálculo utilizado.

7. Em 18.10.2017, nos termos do Acórdão nº 1401-002.123, o feito foi julgado, por unanimidade, nulo e devolvido à autoridade julgadora de primeira instância para novo julgamento, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Anocalendário:2008

SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA.

É nula, em razão de supressão de instância, a decisão de primeiro grau que deixa de apreciar pontos fundamentais para o deslinde da contenda apresentados na impugnação.

Decisão Recorrida Nula.

8. Destaco trecho do acórdão que resumi a nulidade apontada:

Conforme consta no TVF (fls. 661/662), **a fiscalização entendeu possível a aceitação do método PIC no curso da fiscalização**, contudo, tal aceitação dependeria da demonstração da similiaridade das borrachas TA077 borracha natural de classificação internacional SIR20CV (padrão Indonésia) e TA091 borracha natural de classificação internacional STR20CV e VS2 (padrão Tailândia) com aquelas negociadas na SICOM Bolsa de Mercadorias e Futuros de Singapura, conforme esclarece nos itens de 20 a 30 do TVF.

Na sua impugnação a Recorrente defendeu a possibilidade de aceitação do Método PIC no caso concreto a partir as cotações de preços médios da Bolsa de Mercadorias e Futuro de Singapura (SICOM) e anexou laudo técnico, no sentido de que as borrachas TA077 e TA091 seriam do tipo TSR20, e poderiam ter sido classificadas como SIR 20 CV, VS2 e STR 20CV, não cabendo afastar o Método PIC apenas com base no argumento de que referidas borrachas não são negociadas pela SICOM.

Contudo, o Acórdão n. 1647.578 5ª Turma da DRJ/SP1, **inovou na acusação ao mencionar que a não aceitação do Método PIC se deu não por falta de comprovação de sua viabilidade, mas por em razão de preclusão** na sua apresentação como restou fundamentado com o seguinte conteúdo:

[...] "não é possível aceitar-se a apuração efetuada pela contribuinte com base no método PIC, apresentada apenas durante a ação fiscal e não condizente com a DIPJ/2009, na qual consta a apuração pelo método PRL60, que é o método que deve ser adotado no caso em tela (como o foi).

Em face da não aceitação do método PIC, por preclusão do direito da contribuinte, torna-se irrelevante a discussão acerca da similaridade das borrachas de códigos TA091 e TA077 com as borrachas negociadas na Bolsa de Mercadorias de Cingapura, fazendo-se, portanto, desnecessária a análise do laudo apresentado pela mpugnante (doc. 05), a prova pericial e a análise dos cálculos apresentados pela contribuinte pelo método PIC. Indefere-se, portanto, a produção de prova pericial".

Neste ponto, merece amparo o pleito da recorrente, uma vez que **não cabe à DRJ analisar a possibilidade de substituição do método, pois a questão foi superada pela própria autoridade fiscal, que aceitou o método PIC em substituição ao método PLR 60, discordando, tão somente, quanto à similaridade das borrachas TA077 e TA091 com aquelas negociadas na SICOM.**

À DRJ cabia ter se limitado à verificação da similaridade entre as borrachas naturais TA077 e TA091 e aquelas negociadas na SICOM e não quanto à possibilidade ou não de aceitação do método alternativo, vez que a questão já havia sido superada pela autoridade fiscal em seu TVF. Ou em caso de discordância em relação ao procedimento fiscal julgar pela sua improcedência, não sendo o caso de inová-lo (Grifo nosso)

9. A 5ª Turma da DRJ em São Paulo/SP analisou novamente a matéria e, nos termos do Acórdão nº 16-83.284, de 18.07.2018, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa

abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

PRODUTOS TA077 E TA091. MÉTODO PIC. SIMILARIDADE. AJUSTES NECESSÁRIOS.

No caso de bens, serviços ou direitos similares, os preços serão ajustados em função das diferenças de natureza física e de conteúdo, considerando, para tanto, os custos relativos à produção do bem, à execução do serviço ou à constituição do direito, exclusivamente nas partes que corresponderem às diferenças entre os modelos objeto da comparação.

MÉTODO PRL60. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

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

MARGEM DE DIVERGÊNCIA. CÁLCULO DO AJUSTE.

Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço-parâmetro, diverja, em até 5% daquele constante dos documentos de importação. A margem de divergência se presta apenas para se aferir a necessidade de ajuste, mas não deve ser considerada na apuração desse ajuste, calculado como sendo a diferença entre o preço praticado e o preço-parâmetro.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

10. Cientificada da nova decisão, a recorrente interpôs novo recurso voluntário em que alega, em síntese:

i) nulidade do acórdão da DRJ ante inovação de critério jurídico, pois, em vez de analisar a similaridade entre as borrachas TA077 e TA091 e aquelas negociadas na Bolsa de Mercadorias e Futuros de Cingapura (SICOM) (do tipo TSR 20), alegou descumprimento do artigo 10 da IN SRF n.º 243/02;

ii) as borrachas TA077 e TA091 são similares àquelas negociadas na SICOM (do tipo TSR 20), conforme laudo técnico interno e parecer técnico do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT); ademais a autoridade fiscal não apresentou elemento probatório que pudesse afastar as constatações da recorrente;

iii) o artigo 10 da IN SRF n.º. 243/2002 não exige, necessária e obrigatoriamente, a realização de ajustes entre produtos similares comparados por meio do método PIC;

iv) ainda que se admita o descumprimento do referido art. 10 da IN SRF n.º. 243/2002, tal fato não teria o efeito de afastar, por completo, o método PIC, pelo contrário, levaria à necessidade recálculo dos preços parâmetros, considerando-se

os ajustes julgados necessários pela DRJ;

v) os critérios de cálculo utilizados para a apuração do preço parâmetro das borrachas EA045, TA062 e TA012, alinham-se às orientações da RFB sobre o tema; no limite, converte-se o feito em diligência para fins de ajuste das taxas de câmbio das datas das operações de importação, como manda o “Perguntas e Respostas” da RFB;

v) a autoridade fiscal descumpriu o artigo 20-A da Lei n.º. 9.430/96 ao deixar de intimar previamente a recorrente, durante o procedimento de fiscalização, para apresentar novo cálculo, de acordo com um dos métodos previstos na legislação em razão da desconsideração dos critérios de cálculo por ela utilizados;

(vi) caso rejeitado o PIC apresentado, deverá prosperar, quanto ao preço parâmetro, a metodologia de cálculo do método PRL60 adotada pela recorrente, uma vez que a sistemática da IN SRF n.º. 243/02 (adotada pela Fiscalização) carece de base legal;

(vii) em relação ao preço praticado para os métodos PRL 60 e 20 deve prevalecer o preço FOB, haja vista que o preço CIF carece de amparo legal;

(vi) caso mantido o ajuste realizado pelo Fisco, cabe a exclusão da multa de ofício e dos juros de mora, por força da aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN, tendo em vista que a Recorrente observou uma das interpretações possíveis do artigo 18 da Lei n.º. 9.430/96.

viii) por fim, requer seja dado provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do acórdão da DRJ, com o retorno dos autos à primeira instância para apreciação da questão da similaridade entre as borrachas objeto do método PIC; subsidiariamente, seja cancelado integralmente o auto de infração.

11. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

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

13. Cinge-se a controvérsia a irregularidades apuradas nos métodos de preço de transferência eleitos pela recorrente. A alegada nulidade da decisão de primeira instância será analisada junto com o mérito, uma vez que com ele se relaciona.

Método dos Preços Independentes Comparados (PIC)

14. A fiscalização apurou divergências na metodologia de cálculo do preço parâmetro

pelo método PIC em relação aos produtos EA045, TA062, TA012 e TA039.

15. O cálculo da fiscalização consistiu em converter os preços médios mensais da Bolsa de Cingapura em US\$/KG pela taxa de câmbio de venda do dólar (R\$/US\$) do último dia do mês. A recorrente por sua vez, utilizou a taxa de câmbio média anual do dólar (R\$/KG).

16. A IN SRF n.º 243, de 2002, com redação dada pela IN SRF n.º 321, de 2003, estabelece em seu artigo 7º que o valor expresso em moeda estrangeira na importação de bens, serviços e direitos será convertido em reais pela taxa de câmbio de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da ocorrência dos fatos que especifica.

Art. 7º O valor expresso em moeda estrangeira na importação de bens, serviços e direitos será convertido em reais pela taxa de câmbio de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da ocorrência dos seguintes fatos: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 321, de 14 de abril de 2003)

I - do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo, no caso de bens; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 321, de 14 de abril de 2003)

II - do reconhecimento do custo ou despesa correspondente à prestação do serviço ou à aquisição do direito, em observância ao regime de competência. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 321, de 14 de abril de 2003)

17. A Receita Federal, por sua vez, em seu “Perguntas e Respostas/2008¹”, assentou que na impossibilidade de identificar as datas em que ocorreram as operações deve ser utilizada a taxa de câmbio médio para o ano-calendário, conforme divulgado pelo próprio órgão. Veja-se:

021 Qual a data correta a ser utilizada para a conversão dos valores expressos em moeda estrangeira, constantes das operações utilizadas para **apuração dos preços parâmetros**?

Quando for possível identificar as datas em que ocorreram as operações, deve-se utilizar a taxa de câmbio das respectivas datas, conforme explicitado nas duas perguntas anteriores; **caso não seja possível, utilizar a taxa de câmbio média para o ano calendário, divulgada pela Receita Federal.**

Por exemplo: na aplicação do PIC – Preços Independentes Comparados, se for utilizada operações de importações de bens realizadas por empresas independentes (sic) (da IN SRF n.º 243, de 2002, art. 8º, parágrafo único, inciso III), deve-se utilizar a taxa de câmbio de venda do segundo dia útil imediatamente anterior à data do registro da declaração de importação mercadoria [...] (Grifo nosso).

18. No caso em análise, infere-se que a autoridade fiscal utilizou como taxa de câmbio de venda do dólar o último dia do mês ante impossibilidade identificar as datas em que

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;

ocorreram as operações de importação, caso contrário deveria ter utilizado a taxa do taxa segundo dia útil imediatamente anterior, nos termos do art. 7º da IN SRF nº 243, de 2002. Entretanto, nesse caso, conforme exposto acima, deveria ter sido utilizada a taxa de câmbio média para o ano calendário, divulgada pela Receita Federal.

19. Nesse mesma trilha caminhou o recente julgado deste CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:2009

[...]

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA MÉTODO PIC IMPACTO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS DO PERÍODO CRITÉRIO UTILIZADO NÃO VEDADO PELAS NORMAS DE REGÊNCIA

A minguada de previsão legal ou normativa explícita, e não havendo vedação expressa, o critério utilizado pelo contribuinte para estabelecer o **preço-parâmetro** fixado em moeda estrangeira, consistente na **adoção de um valor médio da moeda norte-americana, é válido e coerente**, sendo ilegal a sua "glosa" pela autoridade fiscal. (Acórdão 1302-0003-083, de 18.09.2018)

20. Neste ponto, dou provimento ao recurso voluntário para que o ajuste efetuado pela autoridade fiscal adote a taxa de câmbio média para o ano calendário, divulgada pela Receita Federal.

Método do Preço de Revenda Menos o Lucro (PRL) 60

21. O contribuinte adotou o PRL 60 para os produtos TA091 e TA077 e apurou ajuste R\$ 0,00, o qual não foi aceito pela fiscalização em razão de não estar de acordo com o disposto no §10 do art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002.

22. Ainda durante a fiscalização a recorrente informou ter apresentado cálculos efetuados pelo método PIC, os quais também não foram aceitos pelos seguintes motivos:

21. Borracha Natural e a Bolsa de Mercadorias e Futuros de Cingapura.

Os contratos padronizados e negociados na bolsa são as de classificação internacional denominado TSR (borrachas tecnicamente especificadas), mais especificamente, as borrachas do tipo RSS3 e TSR20.

Os contratos da borracha natural do tipo TSR20 (na Bolsa de Cingapura) são relativos às borrachas SIR20 (padrão da Indonésia), SMR20 (padrão da Malásia), STR20 (padrão da Tailândia).

Esses padrões de borrachas são determinados por cada um dos três países, mas obedecem as especificações de graus de qualidade estabelecidas pela Organização Internacional de Normalização (ISO).

As borrachas naturais passam por testes de qualificação antes de serem classificadas como SIR20/SMR20/STR20. Para serem classificadas nesses padrões, são analisados diversos parâmetros como: conteúdo de sujeiras, teor de cinzas, nitrogênio, teor de matéria volátil, índice de retenção de plasticidade (PRI) e cor, que são testados por instrumentos.

A ISO especificou seis diferentes graus de TSR, conforme relacionadas abaixo:

- L TSR alta qualidade e borracha de cor clara preparados a partir do látex;
- CV TSR... viscosidade estabilizada de alta qualidade (borracha de látex);
- TSR 5 de boa qualidade, látex de borracha, mais escura que a TSR L;
- TSR10 e 20...graus de boa qualidade derivados do coágulo do campo;
- TSR 50 até 0,50% de conteúdo de sujibilidade em peso.

22. No ano calendário de 2008, a fiscalizada importou borrachas naturais de classificação TSR, mas de graus de qualidade SIR 20CV, VS2 e STR 20CV. Esses graus de borrachas não são negociados na bolsa de mercadorias de Cingapura.

23. O contribuinte realizou os cálculos do preço de transferência, desses produtos, adotando-se o método do PRL60. Mas, no mesmo termo de resposta (02/04/2012), alegou que essas matérias primas são similares às borrachas naturais de grau SIR20.

24. Não concordamos. **A borracha natural negociada na bolsa de mercadorias é a classificação TSR (borrachas tecnicamente especificadas) de grau de qualidade SIR20 (Standard Indonesian Rubber 20).**

25. **As borrachas de grau SIR20 CV, STR20 CV e VS2 são borrachas com viscosidade estabilizada e qualidade diferenciada do grau de borracha negociada na bolsa.**

26. **As seis classificações de borrachas da ISO estabelecem graus diferenciados da qualidade da borracha, que por sua vez, implicam aplicações com finalidades distintas para consumo na produção.**

27. **Não haveria a necessidade de classificação da borracha pela ISO (em seis graus), caso as aplicações e destino para o consumo fossem os mesmos.**

28. **Por consequência, cada grau de qualidade da borracha natural tem um preço de negociação.**

29. **Não estamos afirmando que os produtos são totalmente diferentes**, mas sim, afirmando que **entre um grau e outro de qualidade da borracha natural, existem propriedades técnicas, específicas e químicas diferentes, e que, na Bolsa de Mercadorias e Futuros de Cingapura não existem os contratos padronizados de negociação dessas qualidades de borrachas SIR20 CV/STR20 CVNS2.** (Grifos nossos)

30. Considerando, que a fiscalizada adotou um procedimento diferente do disposto no parágrafo 10 do artigo 12 da instrução normativa SRF nº 243/2002, no cálculo do preço de transferência dos produtos TA077 e TA091, pelo método do PRL60, a fiscalização refez os cálculos, em conformidade, com a referida instrução normativa nº 243/2002, conforme descrito a seguir:

31. De acordo com o disposto no parágrafo 10 do artigo 12, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, **o método de que trata a alínea "h" do inciso IV do caput, deverão ser**

aplicados nas hipóteses de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção. É o caso do contribuinte fiscalizado. (Destaque do original)

23. O voto condutor da decisão de piso pontuou que mesmo na hipótese de se entender pela similaridade entre os produtos TA077 e TA091 e as borrachas naturais negociadas na SICOM, a recorrente não apresentou, nem durante a ação fiscal, nem por ocasião da impugnação, os ajustes necessários e obrigatórios, determinados pelo artigo 10 da IN SRF n.º 243/2002, “*apenas junta aos autos a cotação da Bolsa de Mercadorias e Futuro de Cingapura relativa às borrachas classificadas como RSS3 e TSR20.* (e-fls. 204).

24. Salientou ainda que nas DIPJ’s entregues nos anos-calendário de 2008 (objeto da autuação) a 2012 (antes da vigência da alterações promovidas pela Lei n.º 12.715/2012) a recorrente nunca apurou os preços de transferência dos produtos TA077 e TA091 pelo método PIC, mas sim pelo PRL60. Para corroborar o seu posicionamento, transcreveu os argumentos elencados acima pela fiscalização.

25. De plano, verifica-se que a questão da similaridade dos produtos foi apreciada, portanto, não há falar-se em nulidade do acórdão recorrido. Tampouco vislumbro a inovação de critério jurídico alegada, porquanto a decisão recorrida apoiou-se nos fundamentos da fiscalização e, como reforço, assentou que mesmo na hipótese de utilização do método PIC os ajustes não foram apresentados.

26. Ao contrário do alegado pela recorrente, a fiscalização apresentou argumentos robustos para a não aceitação do método PIC para os produtos TA077 e TA091. Apontou características das borrachas naturais, testes de qualificação, graus de especificação da ISO e os respectivos contratos na SICOM. Reconheceu, inclusive, que os produtos não são totalmente diferentes, mas discordou da similaridade alegada.

27. Quanto ao laudo apresentado pela recorrente no sentido de haver similaridade entre as borrachas TA077 e TA091 e aquelas negociadas na SICOM, o que permitiria a adoção do método PIC, como explicar a adoção do PRL60 nas DIPJ’s referentes aos anos calendários 2008 a 2012? Ora, se a recorrente defende o método PIC para tais produtos por que não o utilizou nos exercícios posteriores? Talvez porque o laudo não ampare a tese defendida como veremos adiante. Na verdade, a discordância é com a metodológica de cálculo do PRL60, tanto que a recorrente o manteve nos exercícios posteriores, porém calculado ao seu talante, ou seja, com ajuste R\$ 0,00. Caso contrário, já teria adotado o método PIC para os referidos produtos nos anos posteriores.

28. Nos termos do art. 28 da IN SRF n.º 243, de 2002, dois ou mais produtos serão considerados similares quando, simultaneamente, “tiverem a mesma natureza e a mesma função”, “puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem” e “tiverem especificações equivalentes”.

DISPOSIÇÕES GERAIS CONCEITO DE SIMILARIDADE

Art. 28. Para efeito desta Instrução Normativa, dois ou mais bens, em condições de uso na finalidade a que se destinam, serão considerados similares quando, simultaneamente:

I - tiverem a mesma natureza e a mesma função;

II - **puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem;**

III - tiverem especificações equivalentes. (Grifo nosso)

29. O laudo apresentado pelo IPT concluiu que “as borrachas dos tipos TSR 20 e "TA077" são similares” e nada mencionou sobre o produto TA091. Oportuno observar que as especificações técnicas nas quais o laudo se apoiou foram extraídas de um lado elaborado pela própria recorrente, ou seja, o laudo do IPT partiu de informação de fonte não independente (e-fls. 3.860). Eis as conclusões do laudo:

6 DISCUSSÃO SOBRE SIMILARIDADE ENTRE OS PRODUTOS

Empregando o conceito de similaridade da Instrução Normativa RFB N° 243, de 11.11.2002 da Receita Federal para os dois tipos de borrachas (TA 077 e TSR 20), em questão, temos:

1. "**tiverem a mesma natureza e a mesma função**" - os dois materiais **possuem a mesma natureza**: todas são borrachas. **Também possuem a mesma função**: destinam-se a fabricação de pneus;

2. "**puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem**" - para a fabricação de pneu como um todo e, também a qualquer grau de borracha tecnicamente especificado, é possível haver a substituição por qualquer outro grau de borracha tecnicamente especificada, **com a devida adaptação nas condições de processo do material, como por exemplo, tempo e temperatura de reação, adição de aditivos, entre outros.**

3. "**tiverem especificações equivalentes**" - conforme Tabela 1 e Tabela 2, a comparação entre as especificações dos tipos borrachas em questão estão apresentados na Tabela 3. [...]

Dentro das especificações do TSR 20, pode-se verificar que **a grande maioria das propriedades** possuem os mesmos valores da borracha "TA077". Portanto a equivalência entre essas duas borrachas é inequívoca.

7 CONCLUSÃO

Conforme dados apresentados neste Parecer, pode-se concluir que as borrachas dos tipos TSR 20 e "TA077" são similares. (Grifo nosso)

30. Como se vê, o laudo é taxativo ao afirmar que os produtos têm a mesma natureza e a mesma função; em relação à equivalência das especificações, cujos dados foram repassados pela própria recorrente, frise-se, tal taxatividade restou um pouco mitigada ao afirmar-se que a *grande maioria* das propriedades possuem os mesmos valores.

31. Entretanto, ao tratar da substituição mútua dos produtos na função a que se destinam, o laudo dispõe ser "*possível haver a substituição por qualquer outro grau de borracha*

tecnicamente especificada”, desde que haja a “*devida adaptação nas condições de processo do material, como por exemplo, tempo e temperatura de reação, adição de aditivos, entre outros*”. Na essência o laudo diz: todas as borrachas são iguais, desde haja a devida adaptação. Ora, que substituição mútua é essa que é necessário fazer adaptações na própria estrutura do material? Nas palavras do laudo, uma borracha utilizada para fabricar um pneu que roda em altíssima temperatura e com carga elevada é semelhante àquela utilizada para fabricar um pneu que roda em temperatura extremamente baixa e sem carga, desde que haja as devidas adaptações na estrutura da borracha. Ora, se é necessário fazer tais adaptações é evidente que os produtos objeto de comparação não podem substituir-se mutuamente, na função a que se destinam, o que significa dizer não haver a similaridade vindicada, ante a ausência de simultaneidade dos quesitos que a compõem.

32. Os dois produtos são borrachas, isso é fato, mas têm especificidades diversas, o que é fundamental para fins análise do preço parâmetro. O fato foi percebido e narrado com extrema lucidez pela autoridade fiscal no seguinte ponto:

Não estamos afirmando que os produtos são totalmente diferentes, mas sim, afirmando que entre um grau e outro de qualidade da borracha natural, existem propriedades técnicas, específicas e químicas diferentes, e que, na Bolsa de Mercadorias e Futuros de Cingapura não existem os contratos padronizados de negociação dessas qualidades de borrachas SIR20 CV/STR20 CVNS2. (Grifo nosso).

33. Nesses termos, correta a atuação da fiscalização em considerar ausência de similaridade entre os produtos e manter o PRL60. Com efeito, não há falar-se em baixar o feito em diligência para os ajustes do art. 10 da IN SRF n.º. 243/2002.

34. Por fim, quanto à sistemática de cálculo do PRL 60, o posicionamento deste CARF está pacificado nos termos da Súmula CARF vinculante n.º 115:

Súmula CARF n.º 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.º 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 9.959, de 2000. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Art. 20-A da Lei n.º 9.430, de 1996

35. A controvérsia cinge-se a saber se o art. 20-A, incluído na Lei n.º 9430, de 1996, pela Lei n.º 12.715, de 2012, tem efeito retroativo, conforme o §1º do art. 144 do CTN.

36. O referido art. 20-A da Lei n.º 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 n.º 12.715, de 2012)

37. 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.

38. 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.

39. 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.

40. Embora a segunda parte do art. 20-A da Lei n.º 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 a lei ordinária pode estabelecer novos procedimentos de igual forma pode estabelecer a data de sua implementação.

41. 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 N.º 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.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei n.º 12.715, de 2012, consiste em norma de 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 n.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei n.º 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).

42. Portanto, a aplicação do art. 20-A, incluído na Lei n.º 9430, de 1996, pela Lei n.º 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.

Utilização do preço FOB para o PRL 60 e 20

43. Sustenta a recorrente, no tocante aos métodos PRL 60 e 20, que o preço praticado não pode incluir custos de seguro, frete e impostos devidos na importação, mas, tão somente, o custo do bem importado, único dispêndio realizado em favor de parte vinculada no exterior.

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

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

Para discorrer sobre a matéria "**indevida inclusão de fretes, seguros e impostos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro**", cabe transcrever a redação do art. 18, da Lei n.º 9.430, de 1996, caput e § 6º, dada antes da alteração promovida pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 12.715, de 2012)

I - não vinculadas; e (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 1.598, de 1977), ou seja, na determinação do preço praticado passa a ser permitida a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação. E, precisamente por isso, a nova redação do § 6º e § 6º-A determina que passam a não integrar a apuração do preço parâmetro os valores de frete, seguro e tributos na importação. **A comparabilidade passa a ser operada mediante o outro mecanismo: a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na determinação dos preços praticado e preço parâmetro.**

Preservada, portanto, a comparabilidade entre os preços parâmetro e praticado. (Grifos do original)

45. 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)

46. Nesse termos, 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

47. Segundo a recorrente, caso se entenda correta a interpretação conferida pela IN SRF nº 243/02 ao artigo 18 da Lei nº. 9.430/96, deve-se, no mínimo, reconhecer ter havido uma “interpretação possível” do texto legal, nesse sentido cabe a exclusão da multa de ofício e dos juros de mora, por força da aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN.

48. O fato de haver interpretação diversa em relação a determinada matéria não configura elemento suficiente para elidir a multa de ofício. É ínsito à dialética do Direito haver divergência de posicionamento, 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. 100² do CTN.

49. Ademais, conforme dito acima, a questão restou inicialmente pacificada³ 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 de a discordância do sujeito passivo continuar.

50. *In casu*, 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.

51. 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)

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

Conclusão

² 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.

³ Portaria MF Nº 343, de 09 de junho de 2015 – Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

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

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

53. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para utilizar a taxa de câmbio média para o ano calendário, divulgada pela Receita Federal, na metodologia de cálculo do preço parâmetro pelo método PIC em relação aos produtos EA045, TA062, TA012 e TA039. Mantida as demais infrações apuradas e respectivas multas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior