



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 16561.720187/2013-79  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1201-000.182 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 20 de janeiro de 2016  
**Assunto** PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA  
**Recorrente** PIRELLI PNEUS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator. Vencidos o Presidente e a Conselheira Ester Marques, que votaram pelo prosseguimento do julgamento por entenderem que o cálculos dos preços de transferência deveriam mesmo ser realizados pelo método PRL-60, eleito pelo próprio sujeito passivo.

*Documento assinado digitalmente.*

Marcelo Cuba Netto - Presidente.

*Documento assinado digitalmente.*

João Otávio Oppermann Thomé - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto, João Otávio Oppermann Thomé, Luis Fabiano Alves Penteado, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Figueiredo Neto e Ester Marques Lins de Sousa.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto por PIRELLI PNEUS LTDA, contra acórdão proferido pela 8ª Turma de Julgamento da DRJ/Rio de Janeiro-RJ, cuja ementa a seguir se transcreve:

**“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ**

Ano-calendário: 2008

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DECADÊNCIA.** Ainda que a empresa apure o lucro real trimestral, será considerado sempre o período anual, encerrado em 31 de dezembro ou o período compreendido entre o início do ano-calendário e a data de encerramento de atividades. O eventual ajuste será, em consequência, efetuado em 31 de dezembro ou na data de encerramento das atividades, exceto nos casos de suspeita de fraude.

**DECISÃO ADMINISTRATIVA. DELEGACIA DE JULGAMENTO.** As Delegacias de Julgamento estão vinculadas às normas legais e regulamentares, conforme determina o artigo 116, inciso III, da Lei nº. 8.112/1990, e o artigo 7º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, devendo ser obedecido o Regulamento do Imposto de Renda, as Súmulas do CARF aprovadas pelo Ministro de Estado da Fazenda com efeito vinculante em relação à administração tributária federal (Portaria MF 383/2010) e ao entendimento da Secretaria da Receita Federal expresso nos diversos tipos de atos normativos, notadamente, instruções normativas. Artigo 7º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011.

**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.

**COMPROVAÇÃO. ÔNUS.** Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.

**ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE.** A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

**IMPUGNAÇÃO. DOCUMENTOS.** A apresentação de alegações visando desconstituir as provas apresentadas pela Fiscalização devem vir acompanhadas de documentos hábeis e idôneos. Artigo 16, inciso III, do Decreto 70.235 de 1972.

**LANÇAMENTO DECORRENTE.** Decorrendo o lançamento da CSLL de infração constatada na autuação do IRPJ, o julgamento daquela segue a mesma sorte deste, em virtude da relação de causa e efeito que os une.”

O caso foi assim relatado pela autoridade julgadora *a quo*:

“Trata o processo de autos de infração lavrados pela Demac/São Paulo, exigindo da Interessada, acima identificada, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, (IRPJ), e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL), respectivamente, nos valores de R\$18.451.235,55 e R\$6.642.444,80, acrescidos de multa de ofício de 75%, e juros de mora calculados até 12/2013.

A descrição dos fatos nos autos de infração informa que foi realizada adição ao lucro líquido para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em decorrência de aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos, adquiridos de pessoa vinculada no exterior.

O Termo de Verificação Fiscal informa o que segue.

A ação fiscal objetivou verificar a dedutibilidade de custos dos bens importados em operações praticadas com pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas, em conformidade com o disposto nos artigos 18 e 23, da Lei nº.9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a nova redação dada pela Lei nº. 9.959/2000, combinados com os dispositivos da Instrução Normativa SRF nº. 243, de 11 de novembro de 2002.

Segundo a DIPJ/2009, a Interessada apurou no 4º trimestre do ano de 2008, ajuste ao lucro líquido de R\$354.951,14 decorrente da aplicação de métodos de Preços de Transferência, conforme linha 10, da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real.

A Interessada declarou nas linhas 15 e 16, da Ficha 29A - Operações com Exterior-Pessoa Vinculada/Interposta/País com Tributação Favorecida, total no montante de R\$538.491.879,68.

Na Ficha 32 - Operações com o Exterior-Importações (Saídas de Divisas) da DIPJ/2009, declarou os valores assinalados na tabela produzida às fls.1.762/1.763.

A Interessada foi intimada a apresentar os documentos listados às fls.1.764 e memórias de cálculo analíticas e sintéticas da apuração do ajuste realizado, como Adição ao Lucro Líquido, declarado na linha 10 da Ficha 9A da DIPJ 2009, incluindo as memórias relativas os preços parâmetros e preços praticados nas operações sujeitas às regras de controle de Preços de Transferência, com indicação dos métodos de apuração adotados pela empresa.

As memórias de cálculos analíticas foram apresentadas em meio digital, em 535 pastas de planilhas, cada pasta contendo informações sobre um produto, contendo as planilhas listadas às fls.1.765.

Na planilha "PIRELLI PNEUS 2008 – T P ajustes de importação", apresentou um resumo contendo a memória de cálculo sintética dos ajustes realizados no período, na qual informou ter adotado o Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) e o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC). A soma dos ajustes demonstrados foi R\$354.951,14, consoante à informação prestada na DIPJ/2009.

A Interessada foi intimada a analisar planilha elaborada pela fiscalização com dados extraídos do SISCOMEX, contendo todas as importações do período, a fim de retificar ou ratificar as informações nela constantes sobre vinculação ou não dos participantes, bem como agregar aos dados a informação sobre o código interno da mercadoria importada.

Os dados apresentados pela Interessada foram confrontados com as informações das Planilhas "Importações" das memórias de cálculo, e constatamos que todos os códigos dos produtos importados de vinculadas no período foram incluídos na apuração dos ajustes.

Quanto aos produtos ajustados pelo método PRL, foram analisadas as informações das planilhas "Vendas", "Importações", "Composição do Consumo", "PRL20" e "PRL60".

Com base nesta análise, foi constatado que a sistemática de cálculo dos preços praticados pelo Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), bem como dos preços parâmetro do PRL com margem de 60%, esteve em desacordo com a legislação vigente, conforme a seguir explanado.

Analisando as planilhas "Importações", constatou-se que nos cálculos realizados pela Interessada foi utilizado o preço médio FOB. Portanto, os custos de frete, seguro e imposto de importação não integraram os preços praticados, em desacordo com o parágrafo 4º, do artigo 6º, da INSRF 243 e parágrafo 6º, do artigo 18 da Lei 9.430/96. Foram também excluídos, ajustes financeiros não previstos na legislação.

Os preços praticados foram apurados pela Fiscalização da seguinte forma:

- foram consolidados os dados das importações, constantes das planilhas "Composição do Consumo" e "Importações" dos arquivos individuais apresentados por produto, em que o contribuinte discrimina, por DI, a origem e os custos de aquisição dos produtos importados sujeitos ao controle de Preços de Transferência, que tiveram saída em 2008 (conforme Anexo 01 - Demonstrativo da Composição do Consumo);

- excluiu-se as parcelas do consumo que tiveram sua origem em aquisições do mercado interno (PAÍS = "BRASIL") e em importações de não vinculadas (VINCULADAS= "N"), restando somente as parcelas de produtos importados de vinculadas, em 2008 e em anos anteriores;

- consolidou-se, por produto, as quantidades, e os valores FOB convertidos para Reais, e as parcelas de frete, seguro e do Imposto de Importação;

- somou-se, por produto, aos valores FOB convertidos em Reais, os valores de frete, seguro e Imposto de Importação, obtendo o valor "CIF+II";

- calculou-se o preço praticado unitário por produto, dividindo o valor "CIF + II" pela quantidade consumida do produto.

Dessa maneira, foram computados, para efeito do cálculo da média ponderada dos preços, conforme determina o § 3º do art. 12 da IN nº 243/2002, tanto as quantidades e valores importados no ano-calendário de 2008, como também, as quantidades e os valores dos estoques iniciais, isto é, importados de vinculadas em anos anteriores, conforme controle de estoque apresentado no Anexo 01.

Os preços praticados aplicáveis aos ajustes pelo PRL apurados pela Fiscalização com base no valor CIF + II das importações estão discriminados no Anexo 02 - Demonstrativo de Apuração dos Preços Praticados.

Os preços parâmetro dos produtos ajustados pelo PRL com margem de 20% foram calculados corretamente pelo contribuinte, estando o detalhamento dos cálculos dos preços parâmetros pelo método PRL20 mostrado no Anexo 03 - Demonstrativo de Apuração dos Preços Parâmetro pelo PRL 20.

Quanto à apuração do preço parâmetro pelo método de preço de revenda menos lucro com margem de 60% (PRL60), constatou-se que, para insumos aplicados à produção em que o contribuinte adotou o método PRL com margem de sessenta por cento, não foi observada a metodologia estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, pelas seguintes razões:

- o percentual de participação de que trata o inciso II do parágrafo 11, do artigo 12, da mencionada instrução normativa, foi calculado com base no custo total das matérias primas no produto acabado, (coluna: "Custo\_Total\_MPs\_PA") quando a legislação determina a utilização do custo total do bem produzido, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa;

- a base de cálculo deveria ser o resultado da aplicação do percentual de participação da matéria prima importada sobre o preço líquido de venda ("coluna: Valor

Presente"), conforme impõe o inciso III, do parágrafo 11, do artigo 12, da mesma instrução normativa;

- no presente caso, a Interessada subtraiu do preço líquido de vendas a parte do custo que não corresponde às matérias primas (Valor Agregado).

Assim, para adequação à legislação vigente, recalculou-se o preço parâmetro desses produtos, partindo da planilha consolidada "PRL60" conforme metodologia a seguir:

- para cada insumo importado, multiplicou-se a relação insumo-produto, informada pelo contribuinte, em relação a cada bem produzido, pela quantidade vendida do produto acabado e obteve-se a quantidade utilizada do insumo importado em cada bem produzido;

- a seguir, multiplicou-se a quantidade utilizada de insumo importado pelo preço praticado na importação, que representa o custo unitário de importação de determinado insumo, constantes no Anexo 02 - Demonstrativo de Apuração dos Preços Praticados, anteriormente calculados, e assim encontrou-se o custo total do insumo importado no bem produzido;

- dividindo-se o custo total do insumo importado pelo custo total de produção do bem produzido encontramos o percentual de participação do insumo no custo do bem produzido, conforme artigo 12, §11, inciso II, IN SRF 243/2002;

- multiplicou-se esse percentual de participação do insumo no custo do bem produzido pelo valor líquido das vendas e encontrou-se a participação do insumo importado no preço de venda do bem produzido, conforme artigo 12, §11, inciso III, da INSRF 243/2002;

- a margem de lucro foi obtida mediante a aplicação do percentual de sessenta por cento (60%) sobre a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido;

- o preço parâmetro foi encontrado subtraindo-se o valor da margem de lucro do valor da participação do bem importado no preço do bem produzido;

- nos casos em que determinado insumo importado é aplicado na produção de diversos bens finais, são gerados preços parâmetros distintos para cada produto;

- desta forma, apurou-se o preço médio ponderado, dividindo a somatória dos preços parâmetros pela quantidade total de insumo utilizada na produção.

As memórias de cálculo contendo toda a apuração dos Preços Parâmetros de acordo com a IN SRF 243/2002 compõem o Anexo 04 - Demonstrativo de Apuração dos Preços Parâmetro pelo PRL 60.

Assim, para os produtos ajustados pelo Método PRL, calculou-se o ajuste unitário para cada produto importado subtraindo o preço parâmetro apurado (Anexos 03 e 04 do Termo) do preço praticado na importação (Anexo 02); o ajuste total calculado é o resultado da multiplicação do ajuste unitário pelo consumo, e estão demonstrados no Anexo 5 – Demonstrativo de Cálculo dos Ajustes pela Fiscalização.

Conforme artigo 38 da IN nº 243/2002, que trata da margem de divergência, só foram feitos ajustes nos casos em que a diferença entre o preço praticado e o preço parâmetro foi superior a 5%.

Para os produtos ajustados pelo Método PIC, os valores calculados pela Interessada não foram alterados, porém, integram igualmente o Anexo 05.

Os valores positivos dos ajustes apurados estão na tabela de fls.1.774/1.775, no total de R\$74.159.893,31.

A Interessada informou na DIPJ 2009, como Adição ao Lucro Líquido do ano-calendário de 2008, o valor de R\$354.951,14, a título de "Ajustes Decorrentes de Métodos de Preços de Transferências", (linha 10 da Ficha 09A - Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral. e linha 10 da Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), quando o correto seria R\$74.159.893,31.

A diferença entre valor de ajuste declarado pela empresa e o apurado pela Fiscalização constitui o valor tributável objeto do presente lançamento de ofício, mediante o ajuste das bases de cálculo do imposto de renda (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) no montante de R\$ 73.804,942,17.

Inconformada com o crédito tributário originado da ação fiscal da qual teve ciência do lançamento em 23-12-2013, a Interessada apresentou em 21-01-2014, impugnação instruída com documentos, arguindo em síntese o que segue.

Os créditos tributários relativos aos três primeiros trimestres de 2008 estão extintos pelos efeitos da decadência, nos termos do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional ("CTN"), tendo em vista o decurso de prazo de cinco anos contado do fato gerador dos tributos, sendo que o auto de infração foi lavrado em 23/12/2013, então, apenas os fatos geradores ocorridos após 23/12/2008 é que poderiam ter sido lançados.

A Fiscalização, talvez na tentativa de escapar da norma que dispõe sobre o prazo decadencial, lavrou Auto de Infração indicando que o ajuste referente às adições de preço de transferência de todos os quatro trimestres do ano-calendário deveriam ser feitos apenas em dezembro de 2008 (ou seja, ao final do 4º trimestre).

Esse procedimento confronta com as regras de apuração do IRPJ e da CSLL, artigo 1º da Lei nº 9.430/96, o artigo 220 do Regulamento do Imposto de Renda e o artigo 2º da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 93/97.

Também para fins de preço de transferência, a Fiscalização deveria ter considerado a apuração trimestral escolhida pela Impugnante, e atuado pelos eventuais ajustes em cada trimestre do ano-calendário de 2008. Esse procedimento, o único em consonância com a legislação em vigor, resultaria na conclusão de 4 ajustes na base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o ano-calendário de 2008, uma vez que a aplicação dos métodos de preços de transferência deve ser feita no período de ocorrência do fato gerador, trimestral ou anual.

O prazo decadencial do artigo 173, I do CTN somente é aplicado aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (como é o caso do IRPJ e da CSLL) quando comprovada a conduta típica de dolo, de fraude ou de simulação (o que não ocorreu no caso) ou quando inexistente a antecipação, sendo que realizou recolhimentos (ainda que, no entender do Fisco, parciais) do IRPJ e da CSLL em relação ao ano-calendário 2008.

Essas informações constam também na DIPJ, onde consta que nos quatro trimestres do ano-calendário, teve antecipações (pagamento, compensação, retenção por fontes pagadoras) no valor de R\$25.599.119,32 a título de IRPJ e R\$ 9.926.097,82 a título de CSLL.

Enquanto a Impugnante utilizou a sistemática da Lei nº.9430/96, para o cálculo segundo o método PRL 60, a Fiscalização adotou a sistemática da IN 243 para determinar o preço parâmetro segundo o mesmo método PRL 60. Ocorre que a IN 243 carece de base legal.

A diferença da forma de apuração do PRL 60 prevista na Lei 9430/96 e a forma de apuração do PRL 60 prevista na IN 243/08 está fincada essencialmente na margem de lucro a ser deduzida do preço líquido de revenda. Isto porque, enquanto a Lei 9430/96 prevê que a margem de 60% deve incidir sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado do país, a IN 243/08 prevê que a margem de 60% deve incidir sobre parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direito importados.

Às fls.2.276/2.277, apresenta exemplo numérico no qual conclui que a sistemática da Lei 9430/96 e da IN 243/08 são completamente diferentes, uma vez que, com os mesmos fatores, chega-se a resultados completamente diferentes para o preço parâmetro, que no caso, foram R\$90,00 e R\$30,00.

Outro aspecto que demonstra a inviabilidade da IN 243/08 para o cálculo do método PRL 60 é o preço líquido de venda mínimo que o contribuinte deve vender o produto acabado para evitar ajustes de preços de transferência, caso se adote a sistemática do PRL 60 prevista na IN 243/08.

Às fls.2.277, embaixo, apresenta outro exemplo utilizando as mesmas premissas do exemplo anterior, no qual, conclui que: caso o contribuinte queira evitar ajustes de preços de transferência, deverá vender o produto acabado por um preço de venda líquido (livre de tributos) de R\$ 250,00; para um produto cujo custo total é de R\$ 100,00, o contribuinte deverá vendê-lo por R\$250,00, ou seja, 150% de margem de lucro sobre o custo total do produto, que, obviamente, seria inaceitável.

Caso se utilize o exemplo anterior, em que o bem era vendido por R\$150,00, a empresa deveria aplicar um ajuste de 67% para chegar ao valor de venda de R\$250,00. Esse reajuste de preço de 67% seria absolutamente inviável para a indústria de locomotivas e caso fosse aplicado, retiraria a empresa dos padrões de preço do setor.

Tomando o exemplo concreto tratado no presente auto de infração, notadamente o item RN 0036 (Borracha "STR - 20"), que é o item que representou o maior ajuste (R\$45.122.579,64), segundo os cálculos da Fiscalização, tem-se que, conforme se verifica na página 230 da DIPJ/2009 (fls. 234 do processo), o preço praticado pela Impugnante no ano base 2008 foi de R\$ 4,84. Segundo os cálculos da Fiscalização (fls.15 do TVF), o mesmo item teria um preço parâmetro calculado segundo a IN 243 de R\$2,99.

Ocorre que, para o mesmo produto, o preço parâmetro segundo a sistemática da Lei 9430, conforme se verifica na mesma página 230 da DIPJ/2009, (fls.234 do processo), é de R\$14,42.

Às fls.2.278/2.279, produz um gráfico comparativo em que conclui que a metodologia de cálculo do preço parâmetro segundo a INSRF 243, além de não respeitar as disposições da Lei 9430, foge completamente de qualquer princípio para aferição de preços entre pessoas não vinculadas e pressupor uma margem de lucro que é absolutamente irreal.

Questiona também se este foi o objetivo do legislador que editou a Lei 9430, ou que teria a IN 243, desviado o espírito da Lei 9430. Afirma que, na sistemática da IN 243, é mais interessante importar produto acabado do que produzir no Brasil.

A Lei 9430, em nenhum momento, trata da participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço líquido de venda como fator para apuração da margem de lucro de 60%, como faz a IN 243. Pelo contrário, a INSRF 243 impediu expressamente o cômputo do "valor agregado no País" como redutor interno da base de cálculo da margem de 60%, bem como desconsiderou algumas variáveis constantes da fórmula legal, notadamente a consideração do valor agregado no Brasil na base de cálculo da margem de lucro.

A regra de PLR 60 prevista na Lei 9.430/96, caracteriza norma plenamente eficaz, assim, é juridicamente possível a aplicação direta desta lei, independentemente de qualquer integração que viesse a ser feita por Instrução Normativa.

A própria Receita Federal vem reconhecendo a incompatibilidade entre a sistemática da IN 243 e da Lei 9430, isso porque, de acordo com a Receita Federal, a nova fórmula de cálculo prevista pela IN 243 só seria válida a partir do ano-calendário de 2002 (art. 45 da IN 243). Assim, se a Receita Federal do Brasil entendesse que a fórmula prevista pela IN 243 apenas reproduziria os termos da Lei 9430, certamente que teria declarado seu caráter interpretativo e aplicado a IN 243 para fatos pretéritos, o que não ocorreu.

Tal afirmação toma maior aceitação quando se verifica que em 03.04.2012, foi editada a MP 563, convertida na Lei 12.715/2012, constando no seu artigo 48, que introduziu mudanças ao artigo 18 da Lei 9430, que a margem aplicável à produção local, que antes impunha o absurdo de 60% foi substituída por uma margem de 20% (regra geral), com exceções para alguns setores, que possuem margens de 30% e 40%, parecendo que o legislador notou que uma margem de 60% certamente levou as empresas a reduzirem os seus investimentos em produção no Brasil, já que receberiam um tratamento muito menos gravoso caso apenas revendessem produtos acabados no Brasil (margem de 20%, no PRL 20).

Tem-se que a Lei 12715/2012 introduziu no nosso ordenamento jurídico a sistemática contida na IN 243 via instrumento competente, ou seja, lei em sentido estrito.

Além disto, a sistemática do método PRL 60 segundo a IN 243 apresenta um sério erro lógico decorrente da utilização do percentual de participação do bem no custo total do produto vendido, nos termos do inciso II do § 11º do art. 12 da IN 243, o qual serve para determinar o preço de venda proporcional dos produtos.

Assim, conforme detalhado às fls.2.298, o cálculo do PRL 60 gera um cálculo circular que incentiva a manipulação de preços, uma vez que o teste do custo é feito a partir do custo.

Há de se ter em conta que a metodologia empregada pela Impugnante reflete interpretação originária, diretamente imbricada com a literalidade da lei.

Ainda que a se entenda que a IN 243 não afronta a Lei, não se pode sustentar que ela impeça a aplicação da metodologia utilizada pela Impugnante, estabelecida direta e literalmente pela Lei. Tanto assim é que, a própria Lei 9430, em seu art. 18, além de estabelecer metodologias alternativas a serem empregadas pelo importador, na apuração do preço parâmetro, também estipula expressamente que, dentre os vários métodos disponíveis, a empresa poderá utilizar aquele que represente menor ajuste fiscal (art. 18, §4º, da Lei 9430/96, com a redação anterior às alterações promovidas pela MP 563, convertida na Lei 12.715/2012).

Além de tudo que foi mencionado, a Fiscalização procedeu à inclusão das parcelas de frete, seguro e imposto de importação no preço praticado. A melhor interpretação do art. 4º, § 4º da IN 243, impõe que os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação sejam excluídos do preço praticado.

A letra do caput do art. 18 da Lei 9430 é clara em afirmar que "*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 (...)*";

Em outros termos, são os custos inerentes às operações praticadas com as pessoas vinculadas que são alvo do controle pela legislação de preços de transferência. As transações realizadas entre partes independentes e, portanto, reguladas exclusivamente por condições de livre mercado estariam, por determinação legal do caput do art. 18 da Lei 9430, fora do escopo das regras de preço de transferência.

No caso, as despesas de frete, seguro e tributos não decorreram de transações realizadas com a empresa vinculada, mas sim de operações com terceiros, empresas seguradoras, transportadoras e a própria Administração Federal, que não possuem vínculo de dependência com a empresa sediada no Brasil.

Desta forma, na importação de produtos de empresas vinculadas, os valores de frete, de seguro e, ainda, dos tributos incidentes sobre a importação estão fora do escopo das regras de preços de transferência.

Independe se os valores são pagos diretamente à pessoa vinculada, tal como ocorre quando a contratação se dá na cláusula CIF, ou se os valores são pagos às empresas seguradoras, transportadoras e à Administração Federal diretamente, em contratação em regime de cláusula FOB. Tais custos resultaram de transações com terceiros não vinculados, não se prestando a compor qualquer relação jurídica que decorra das regras de preços de transferência.

Assim, os custos envolvidos nas operações de frete, seguro e tributos, por decorrerem de relações entre partes não vinculadas, já seriam aferidos em condições de livre mercado, (arm's length). Portanto, não fazem parte da relação tributária os custos decorrentes de operações praticadas por terceiros em condições de livre mercado;

A alegação que a combinação do §4º do art. 4º da IN 243, com o § 6º do art. 18 da Lei 9430/96, não tem o condão de determinar a inclusão de tais valores no cálculo do preço praticado. A própria Fazenda acabou por admitir o equívoco de sua interpretação quando da edição da MP 563 (convertida na Lei 12.715/2012), a qual, dentre outras alterações ao artigo 18 da Lei 9430/96, modificou a redação do seu § 6º e incluiu o §6º-A.

A IN 243 é norma interna que nem ao menos poderia ser aplicada no caso concreto, tendo em vista os tratados internacionais firmados entre o Brasil e os países de quem a Impugnante importa os produtos sujeitos a ajustes de preços de transferência, os quais determinam que a legislação interna deve ser aplicada apenas quando há violação ao princípio "arm's length".

Embora tenha, no curso da investigação demonstrado que para alguns produtos (RN0033, RN0036, RS0016, RS0060, RS0122, RS0125 e RS0163) teria aplicado dois métodos, o PIC e o PRL 60, tendo inclusive apresentado os cálculos dos ajustes segundo as regras das duas metodologias, quando da lavratura do Auto de Infração, a Fiscalização considerou apenas uma do métodos, o PRL 60, deixando de se manifestar quanto à adoção do PIC.

Não foi concedida oportunidade de, após desqualificados os seus cálculos do PRL conforme a metodologia da Lei 9430, apresentar novos cálculos, que resultem em ajustes menos onerosos, conforme permite o artigo 18, §4º da Lei 9430. De acordo com o artigo 20-A, da Lei 9430, de 1996 (inovação trazida no artigo 51 da Lei 12.715/12), e artigo 40 da Instrução Normativa 1.312, de 2012, cabe ao fiscal solicitar ao contribuinte a formulação de novo cálculo em casos de desqualificação do método ou de seus próprios critérios de cálculo.

A fiscalização foi concluída em dezembro de 2013, quando a nova redação da Lei 9430/96, com alterações da Lei 12.715/2.012, inclusive o artigo 20-A, já eram plenamente aplicáveis, tendo em vista o que determina o artigo 144 do CTN, uma vez que se trata de matéria procedimental, devendo ser aplicada de imediato a nova regra, não cabendo falar em irretroatividade.

Assim, ao constatar que a adoção do método PRL60 na metodologia da IN 243 resultaria em maior ajuste, a Fiscalização tinha a obrigação, de intimar a Impugnante a, no prazo de 30 dias, apresentar novo cálculo. No caso concreto, seria apenas a reiteração dos cálculos, já que as planilhas para o preço parâmetro dos produtos citados conforme regras do PIC já tinham sido apresentado à Fiscalização com documentação suporte para formação do preço parâmetro, conforme fls.385/396 e 1752 dos autos, nos termos do artigo 18, §4º da Lei 9.430/96.

Desta forma, deve prevalecer a aplicação do método PIC em detrimento do método PRL60, conforme valores indicados no Termo de Constatação Fiscal para o cálculo dos preços parâmetros, tendo em vista que resulta em ajuste menos oneroso, em cumprimento ao artigo 18, §4º da Lei 9.430. Isso porque, a luz do citado art.18, §4º da Lei nº 9430, deve ser adotado o método que represente o menor ajuste, devendo ser adotado o método PIC para os cálculos dos ajustes relativos aos itens RN0033, RN0036, RS0016, RS0060, RS0122, RS0125 e RS0163, menos oneroso.

Às fls.2.315, apresenta exemplos em relação à adoção do preço parâmetro com base em cotação na bolsa e outro com base em faturas com partes não relacionadas, que demonstram que a aplicação do método PIC, em relação aos produtos acima mencionados, é mais vantajosa à Impugnante, reiterando que esse método deve prevalecer para fins de cálculos dos eventuais ajustes.

Nos autos (fls. 385/396) é possível verificar que o preço parâmetro adotado (borracha natural STR-2 0) é um preço comparado em regras de livre mercado, em relações entre pessoas jurídicas independentes. Mais especificamente, para o produto RN0036, o preço parâmetro é o preço médio da cotação oficial da borracha natural STR2 0 em bolsa ao longo do ano de 2008, de acordo com as fontes: [www.sgx.com](http://www.sgx.com); [www3.lgm.gov.my/mre/daily.aspx](http://www3.lgm.gov.my/mre/daily.aspx); Bloomberg e BACEN).

A nova redação do artigo 18, I da Lei 9.430, com as alterações promovidas pela Lei 12.715/12, prevê que os preços de cotações em bolsa cumprem os requisitos previstos na legislação de preços de transferência para ser utilizados como preço parâmetro.

Especificamente com relação ao preço praticado, válido para todas as operações que cuja dedutibilidade foi calculada com base no método PRL (PRL20 e 60), o valor que deve ser considerado, conforme melhor interpretação da Lei 9430/96, é o valor FOB, sem os acréscimos dos montantes referentes a frete, seguro e imposto de importação. Assim, é indevida a inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado.

A MP 563 (convertida na Lei 12.715), alterou o artigo 18 da Lei 9430, modificando a redação do seu § 6º e incluiu o § 6º-A, esclarecendo que não compõem o preço praticado os valores do frete e do seguro, desde que observadas certas condições, bem como os valores dos tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro.

A exposição de motivos da MP 563 que justifica as alterações promovidas no artigo 18 da Lei 9430, determinando que os valores de frete, seguro e imposto de importação não devem ser incluídos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro, uma vez que são pagos a terceiros. Em outras palavras, não haveria motivos para aplicar as regras de preços de transferência sobre tais parcelas, já que não há a possibilidade de manipulação desses preços.

A letra do caput do artigo 18 da Lei 9430 é clara em afirmar que 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. Em outros termos, são os custos inerentes às operações praticadas com as pessoas vinculadas que são alvos do controle pela legislação de preços de transferência.

Ilegalidade da incidência de juros de mora sobre a multa.

Requer que as intimações sejam feitas aos seu patrono, cujos nome e endereço constam às fls.2.327.”

A DRJ, pelos fundamentos sinteticamente expostos na ementa ao norte transcrita, julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

Em sede de recurso, o contribuinte renova seus argumentos, aduzindo em síntese, o seguinte: (i) nulidade da decisão recorrida, por não ter analisado os argumentos e documentos trazidos (planilhas e respectiva documentação suporte) para comprovar a aplicação do método PIC para o cálculo do preço parâmetro de sete produtos que menciona, sem sequer apontar os motivos que levariam a referida documentação a ser considerada inábil; (ii) extinção do crédito tributário relativo aos três primeiros trimestres de 2008, pelos efeitos da decadência; (iii) ilegalidade da IN/SRF nº 243/2002; (iv) *ad argumentandum*, legalidade da conduta da recorrente, diante da existência de duas metodologias distintas, estabelecidas pela IN/SRF nº 243/2002 e pela Lei nº 9.430/96; (v) inaplicabilidade da IN/SRF nº 243/2002 diante dos tratados firmados entre o Brasil e os países de onde a recorrente importa os produtos que foram objeto de ajuste; (vi) subsidiariamente, a aplicação do método PIC (menos oneroso à recorrente) em relação a sete dos produtos importados, em detrimento do método PRL60 utilizado pela fiscalização; (vii) não inclusão das parcelas de frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado; (viii) ilegitimidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada.

Ao final, requer, sucessivamente, a anulação da decisão recorrida ou sua integral reforma com o cancelamento da autuação, o acolhimento dos pedidos subsidiários, ou, por fim, a conversão do julgamento em diligência para apreciação dos fundamentos expostos no item VI do recurso (item 'vi' acima).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, a recorrente aduz a nulidade da decisão recorrida, por não ter analisado as causas de pedir apresentadas e nem apreciado o conjunto probatório reunido pela Recorrente quanto à questão essencial para o deslinde do feito, qual seja: a adoção do método PIC para o cálculo do preço parâmetro dos produtos RN0033, RN0036, RS0016, RS0060, RS0122, RS0125 e RS0163.

A alegação não procede. A DRJ, a respeito do ponto, assim manifestou-se, *verbis*:

"Quanto à alegação que, no curso da investigação, a Interessada apresentou para os produtos RN0033, RN0036, RS0016, RS0060, RS0122, RS0125 e RS0163, cálculos dos ajustes segundo as regras das duas metodologias, e que a Fiscalização não considerou o método PIC, cabem as seguintes observações.

Está claro nos autos que, a Interessada foi intimada, em 25/09/2013, a manifestar uma única opção de método de cálculo por produto, tendo em vista o disposto no Art. 4, § 2º, da Instrução Normativa SRF 243/2002.

Em decorrência, a Interessada saneou as informações, pela exclusão das redundâncias e a confirmação do método PIC para os códigos RN0001, RN0005, RN0014, RN00360QA, RS5004, 1317100, 1326300, 1391800 e 1521100 e PRL – insumo a 60% para os códigos RS0163, RS012, RS01225, RS0060 e RN0036."

Prossegue a DRJ esclarecendo que a regra contida no art. 20-A da Lei nº 9.430/96 — que estabelece que, quando o método ou algum de seus critérios de cálculo for desqualificado pela fiscalização, o sujeito passivo deve ser intimado a apresentar novo cálculo de acordo com algum outro método — só tem aplicabilidade aos fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012.

Embora a recorrente discorde do entendimento esposado pela DRJ, e defenda que o art. 20-A, introduzido pela Lei 12.715/2.012, seria meramente procedimental e teria, portanto, aplicação irrestrita quanto à sua vigência, o fato é que a análise feita pela DRJ é coerente e completa, esgotando inteiramente o assunto.

Na fundamentação da autoridade recorrida, que declarou ter a obrigatoriedade de observância das normas expressas em Instruções Normativas expedidas pela Receita Federal, fica claro pelo quanto acima transcrito do voto proferido que, no caso, foi seguido o rito previsto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, na qual a autoridade fiscal intima a recorrente a indicar o método por ela adotado, inexistindo a possibilidade de alteração do método uma vez iniciado o procedimento fiscal. Nesta conformidade de idéias, nenhum motivo teria a DRJ para examinar os documentos apresentados pela recorrente a fim de subsidiar o cálculo por um outro método (PIC), tendo em vista a expressa manifestação da contribuinte à fiscalização de que, para aqueles produtos, optara pela aplicação do método PRL60.

Portanto, não há que se falar em nulidade da decisão recorrida.

Tampouco há qualquer nulidade no procedimento da fiscalização, pois não concordo com o entendimento da recorrente de que o art. 20-A da Lei nº 9.430/96 teria aplicação retroativa, de tal sorte que a fiscalização deveria ter *obrigatoriamente* intimado a recorrente a declinar um segundo método, em vista da desconsideração do primeiro.

Não há vício no procedimento fiscal, porque tal obrigatoriedade inexistia em qualquer ato legal ou infra-legal até a edição Lei nº 12.715, de 2012, que inseriu o art. 20-A na Lei nº 9.430/96 com a seguinte redação:

*"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 pelo 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.*

*(...)"*

Por outro lado, contudo, entendo que a decisão recorrida merece reparos, neste aspecto.

A Lei nº 9.430/96, desde a sua edição e até o presente momento, sempre ressalvou ao contribuinte o direito a efetuar o cálculo por qualquer um dos métodos disponíveis, e de, no caso de utilizar mais de um método, escolher aquele que representasse o menor ajuste de adição ao lucro líquido.

Veja-se bem: o fato de o contribuinte ter direito ao menor ajuste não significa que a fiscalização deva obrigatoriamente fazer o cálculo por todos os métodos disponíveis, e escolher o mais benéfico ao contribuinte. A este respeito já me manifestei em outros julgados. A obrigatoriedade de proceder aos cálculos é sempre do contribuinte, que dispõe também da *faculdade* de fazer o cálculo por mais de um método. Ao fisco incumbe apenas auditar o(s) método(s) apresentado(s) pelo contribuinte, e, apenas se o contribuinte não apresentar nenhum (o que não é o caso dos autos), adotar qualquer um dos métodos para fazer ele mesmo (o fisco) a apuração.

Neste sentido é que o art. 20-A efetivamente inovou na ordem jurídica. A partir dele criou-se a *obrigação* de o fisco dar ao contribuinte a oportunidade de declinar um segundo método para o cálculo, quando desqualifica algum critério de cálculo do método informado. Disto infere-se que, mesmo se o contribuinte, até aquele momento, não tivesse efetuado o cálculo por um outro método, que não aquele que foi alterado ou desqualificado pelo fisco, agora passa a ter, de acordo com o disposto na Lei nº 12.715, de 2012, o prazo de 30 dias para apresentar novos cálculos, se o caso, por outro método. Mas este direito só pode ser invocado a partir do ano-calendário de 2012.

Por outro lado, a possibilidade de o contribuinte se defender, no curso do processo, mediante a apresentação de um segundo método, *pelo qual já havia sido também originalmente calculado o ajuste* (cálculo o qual, contudo, fora "descartado" pelo contribuinte, em face de outro método ainda mais benéfico) trata-se, em verdade, de uma decorrência óbvia daquela garantia dada ao contribuinte, desde a redação original da Lei nº 9.430/96, de que ele *pode valer-se do método que represente o menor ajuste.*

E este é precisamente o caso dos autos.

O contribuinte, pelo que se infere dos documentos anexos aos autos, e das respostas oferecidas às intimações fiscais, efetivamente calculara os ajustes, para os sete produtos antes mencionados, por dois distintos métodos, o PIC e o PRL60. Tanto que a própria fiscalização teve de intimá-lo para esclarecer por qual método optara, afinal, para calcular os ajustes devidos com relação a eles.

Nestas circunstâncias, embora ainda inexistente à época do lançamento a obrigação de o fisco intimar o contribuinte a apresentar o cálculo por um outro método, isto nada tem a ver com o fato de o contribuinte *já dispor* dos cálculos por este outro método, e mais, do contribuinte defender-se, no curso do processo, mediante a apresentação desses cálculos às autoridades julgadoras.

É por isto que entendo que, no caso, a providência correta a adotar, neste momento, é a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal audite os cálculos apresentados pelo contribuinte pelo método PIC.

Esclareço que somente seria possível superar esta questão (realização de diligência) — que, na verdade, era apenas um dos pleitos subsidiários da recorrente — se fosse dada guarida ao entendimento da recorrente de que a apuração por ela feita com base no método do PRL60 estaria correta.

Contudo, por diversos motivos que serão melhor explicitados quando este processo retornar a julgamento, não é este o entendimento deste relator, e, deste modo, revela-se fundamental a realização da diligência em questão.

Também não considero ser possível simplesmente acatar os cálculos apresentados pela recorrente pelo método PIC, sem que estes tenham sido auditados, sob o argumento de que poderia ter precluído o direito do fisco de fazê-lo, em face de não tê-lo feito quando estes foram apresentados pela recorrente no curso da fiscalização.

Conforme exposto, nas circunstâncias em que se deu o lançamento, não fazia nenhum sentido o fisco auditar tais cálculos, uma vez que o método adotado pela recorrente, no caso, era outro (PRL). Apenas em razão da defesa apresentada (e do acolhimento, por este colegiado, de um dos argumentos apresentados pela fiscalizada) é que se tornou necessária a verificação de tais cálculos. Trata-se, portanto, de mera decorrência da marcha natural do processo, de sorte que a fiscalização deve ter resguardada para si plenos poderes para proceder à auditoria dos referidos cálculos, sem quaisquer limitações impostas por força de alegada preclusão ou decadência.

Pelo exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal de jurisdição do sujeito passivo adote as seguintes providências:

- (i) analise as planilhas e documentos apresentados pelo contribuinte para o cálculo do preço parâmetro pelo método PIC dos seguintes produtos: RN0033, RN0036, RS0016, RS0060, RS0122, RS0125 e RS0163, podendo intimar a recorrente a apresentar outros documentos e/ou esclarecimentos que entender necessários para auditar os cálculos apresentados;

- (ii) elabore relatório conclusivo no qual esteja demonstrado, para estes produtos, o valor do ajuste oferecido pelo contribuinte à tributação, o valor do ajuste calculado pelo método PRL60 (que foi objeto do lançamento), o valor do ajuste calculado pelo método PIC, e o valor da redução a ser feita nos valores lançados, se adotado o método PIC em substituição ao PRL60.
- (iii) deste relatório dê ciência à recorrente para que sobre ele se manifeste, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias.

Após, retornem os autos para o competente julgamento.

É como voto.

*Documento assinado digitalmente.*

João Otávio Oppermann Thomé - Relator