



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.000622/2005-16
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.370 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 9 de novembro de 2022
Recorrentes DOW AGROSCIENCES INDUSTRIAL LTDA
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. INAPLICABILIDADE DO MÉTODO PRL-20. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à aplicação de produtos importados como insumos para fabricação de outros produtos, e não por aplicação de reacondicionamento mediante fracionamento e nova embalagem.

MULTA NA SUCESSORA. MATÉRIA SUMULADA. Não se conhece de recurso especial contra decisão de Colegiado do CARF que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

IN SRF 38/97. INCIDÊNCIA AO CASO CONCRETO. INAPLICABILIDADE DA IN SRF 32/2001.

Até 2001, a inclusão de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação, foi interpretada pela administração fiscal como uma opção e não um dever do contribuinte. Dicção do art. § 4º, art. 4º, da IN SRF 38/97, aplicável para os fatos geradores ocorridos no ano de 1999.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional; e (ii) por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte em relação às matérias “obrigatoriedade ou não do procedimento previsto na IN SRF nº 38, de 1997 - adição dos valores de frete e seguro” e “inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação no cálculo dos preços praticados segundo o método PRL”, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Gustavo Guimarães da Fonseca que conheciam em menor extensão, excluída a arguição de aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN. No mérito, por maioria de votos, na parte conhecida, acordam em dar provimento ao

recurso do Contribuinte, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora) e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Votaram pelas conclusões os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

(documento assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimarães Fonseca, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") e por DOW AGROSCIENCES INDUSTRIAL LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-01.012, na sessão de 12 de abril de 2012, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

Na apuração do preço praticado segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. REACONDICIONAMENTO. MÉTODO PRL.

O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, simples reacondicionamento em embalagens apropriadas à revenda dos mesmos no Brasil.

RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR. PASSIVO TRIBUTÁRIO.

Responde pelo passivo tributário, nos termos do art. 133 do CTN, aquela que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio. A existência ou não de aquisição formal não constitui requisito necessário à incidência da responsabilidade tributária quando caracterizada que a sucessora encontra-se no mesmo local, na mesma atividade, utiliza as mesmas instalações e tem os mesmos clientes, aproveitando, assim, o

potencial de lucratividade do negócio anteriormente exercido pela empresa sucedida. Situação fática incontroversa que evidencia a transferência do fundo de comércio.

SUCESSÃO. MULTA FISCAL. TRANSMISSIBILIDADE. SÓCIO COMUM.

A responsabilidade tributária do sucessor é pelo crédito tributário, cuja definição é mais abrangente que a de tributo, pois inclui também a multa de ofício. É devida a responsabilização pela multa de ofício à sucessora, mormente quando existe sócio comum a ambas as sociedades, sucedida e sucessora.

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Ao se decidir a matéria referenciada ao lançamento principal de IRPJ, a solução adotada espria seus efeitos aos lançamentos reflexos, próprio da sistemática de tributação das pessoas jurídicas.

Recurso Voluntário Provido em Parte

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados no ano-calendário 2000 a partir da constatação de ajustes insuficientes de preços de transferência. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 686/693). O Colegiado *a quo*, por sua vez, assim decidiu (e-fls. 788/805):

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que seja aplicado o método PRL-20 em todas as operações submetidas ao ajuste de preços de transferência, vencido o Relator que negava provimento e os Conselheiros Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães Oliveira, que davam provimento em maior extensão para acatar a exclusão do custo referente a frete e seguros na apuração do preço parâmetro. Designado o Conselheiro Antonio José Praga de Souza para redigir o voto vencedor.

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 18/06/2012 (e-fl. 807) e em 19/07/2012 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 808/813 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 846/850, do qual se extrai:

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos do acórdão apresentado como paradigma:

Acórdão n.º 1301-000.451, de 15.12.2010:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AGREGAÇÃO DE VALOR. MÉTODO PRL. O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos.

Consta no Voto condutor do Acórdão paradigma:

A autoridade fiscal constata que, “esses produtos não tiveram saída direta, tendo havido agregação de valor aos "itens importados em relação ao produto final comercializado, portanto, não é possível a utilização do método PRL20 (sendo, no entanto, possível a utilização do método PRL60), na interpretação a contrário senso do § 9º, do artigo 12, IN SRF n.º 243/2002, [...]”.

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que traz o entendimento de que o PRL20 não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos, caso em que é passível de utilização do método PRL60.

Consta no Voto condutor do Acórdão recorrido:

Contudo, a meu ver, o reacondicionamento do produto, qualquer que seja a motivação, inclusive para atender a aspectos mercadológicos, não implica no PRL60%.

Em verdade, a contribuinte não importou os bens para serem utilizados na condição de insumo e sim produtos perfeitamente acabados e definidos, que não se confundem com , matéria prima, material intermediário, ou qualquer insumo destinado à produção de outros produtos [...].

A Lei 9.430/1996, em seu art. 18, que trata da matéria em comento, é clara ao estabelecer que o método PRL20 pode ser aplicado sempre que não haja agregação de valor no País ao custo dos bens, serviços ou direitos importados. [...]

Concluo, pois, que no presente caso, foi correto o procedimento da contribuinte aplicando o método PRL20 para apuração de eventuais ajustes em face da legislação de preços de transferência.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que o método PRL20 pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, simples reacondicionamento em embalagens apropriadas à revenda dos mesmos no Brasil.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

Do exame dos requisitos de admissibilidade estabelecidos nos arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF, verifica-se que o recurso especial deve ser admitido, haja vista que restou demonstrada a divergência jurisprudencial.

Em assim sucedendo, proponho que seja dado seguimento ao recurso especial interposto.

A PGFN argumenta inicialmente, para demonstração do dissídio jurisprudencial, que:

O Colegiado a quo defendeu que não existe motivo que justifique a vedação da utilização do método PRL20% ao presente caso, pois o procedimento de fracionar, embalar e rotular o produto importado não agrega valor ao seu custo, tratando-se apenas de simples reacondicionamento para revenda.

Em sentido contrário, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF entendeu que esse tipo de procedimento, utilizado para tornar possível a venda no país, agrega, sim, valor ao custo do bem, tornando necessária a utilização do método PRL 60%.

No mérito, aduz que:

O art. 18 da Lei 9430/96 define o método PRL como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos de alguns valores, dentre eles a margem de lucro, que será presumida em 60% na hipótese de “bens aplicados à produção”, ou em 20% “nas demais hipóteses”.

O processo de troca de embalagens com fracionamento do produto e rotulagem, certamente, agrega valor ao custo do bem, enquadrando-se como uma última etapa de produção.

Em que pese não tenha havido a transformação ou exaustão dos bens importados, não se pode afirmar que os produtos importados foram objeto de simples revenda. Tais mercadorias foram submetidas a uma última etapa de produção em território nacional, vez que foram fracionadas, embaladas e rotuladas. Esta etapa da produção inegavelmente representa agregação de valor ao produto, às vezes ínfima, às vezes de elevada monta. Mas o certo é que a legislação não distingue a pequena agregação de valor da elevada agregação.

Note-se, que a legislação de preços de transferência não faz referência à submissão das mercadorias importadas a um processo de **industrialização**, mas sim à sua **aplicação a uma fase de produção local**.

Tendo isto em vista, é pertinente citar as considerações externadas pela COSIT na Solução de Consulta n.º 22/2008, que abordou o tema:

12. Desta forma, a legislação tributária, por intermédio das normas complementares, não define o termo revenda, uma vez que este conceito já é consagrado na prática comercial. Mas segundo o dicionário “O Vocabulário Jurídico” de Plácido e Silva (ed. Forense, 199, pág. 720), revenda significa: “De revender, do latim revendere (tornar a vender, vender novamente), designa ato pelo qual se torna a vender ou se vende novamente coisa que se tenha comprado. É, assim, o contrato de venda, que se segue a outro, tendo por objeto a coisa comprada ou adquirida anteriormente.”

13. Já o termo “**produção**”, de Plácido e Silva o qualifica do seguinte modo (págs. 645646): “Do latim productio, do verbo producere (dar, produzir), exprimindo, em geral, a ação de produzir, aplica-se, quer no sentido econômico, quer no jurídico, como a soma de certas coisas produzidas, isto é, oriundas da natureza ou trabalhadas pelo homem.” **Já a produção industrial** conceitua como “a soma de coisas manufaturadas ou produzidas pelo homem, pela transformação da matéria-prima em várias utilidades de outra espécie”.

Percebe-se, dos conceitos expostos, que a submissão de um bem à atividade produtiva **não pressupõe necessariamente a transformação da matéria**, elemento necessário apenas à caracterização da industrialização. A aplicação de um bem à produção, **em sentido lato**, caracteriza-se, principalmente, pela adição de novos elementos (**corpóreos ou incorpóreos**) que a ele se somam, **agregando-lhe valor**.

Tal compreensão pode ser extraída do próprio texto legal, que associa a aplicação à produção à existência de algum valor agregado decorrente (art. 18, II, d, 1., da Lei 9.430/96): quando o bem for aplicado há produção, há que se deduzir, no cálculo do preço-parâmetro, o valor agregado por essa aplicação. Por outro lado, a lei não faz qualquer associação entre aplicação à produção e transformação do bem.

Daí porque se engana a recorrida quando diz que o conceito de produção implica necessariamente na transformação de um bem em outro. Nada há que justifique a redução do ato de “aplicar um bem à produção” a intervenções que acarretem a transformação de sua essência, ou o seu consumo durante o processo produtivo. Um bem também é aplicado à produção **quando lhe são acrescentados elementos que o completam sem, contudo, interferir em sua integridade**.

Ainda que os bens importados tenham permanecido inalterados, a eles foram adicionados, de forma perene e indissolúvel, elementos essenciais e imprescindíveis, **sem os quais não se tornariam próprios à destinação que a eles se pretende conferir, qual seja, a venda ao consumidor final. Os bens importados, portanto, foram, de fato, submetidos a processo produtivo que lhes acrescentou características antes não presentes**.

Qualquer intervenção realizada pelo importador que não caracterize a mera revenda, acarretando agregação de valor, implica na submissão do item à produção local, sendo inafastável a incidência do PRL60 como método de determinação do preço-parâmetro.

É mister ressaltar, outrossim, que não se pode confundir o processo aqui descrito com o mero acondicionamento ou reacondicionamento, definido no artigo 4º, inciso IV, do RIPI/98.

Isto porque, o procedimento de troca de embalagens com fracionamento do produto e aposição de marca representa etapa do processo produtivo/industrial, já que a embalagem, no caso, tem por objetivo adequar o produto para alcançar o consumidor final, enquanto o acondicionamento/reacondicionamento significa que a embalagem se destina apenas ao transporte da mercadoria e apresenta-se, em geral, sem o acabamento elaborado ou a rotulagem, que agregam valor ao produto.

Em conclusão, faz-se pertinente citar o entendimento consagrado na Solução de Consulta COSIT n.º 05, de 1º de setembro de 2006, publicada no DOU de 12/09/2006, cuja ementa a seguir transcrevemos:

EMENTA: A pessoa jurídica, sujeita aos controles de preços de transferência, que importa bens de vinculadas e procede, previamente à sua comercialização no País, à aposição da marca, bem assim ao acondicionamento e rotulagem, voltados ao atendimento de determinações legais brasileiras, deve, acaso opte por calcular o preço parâmetro com base no método Preço de Revenda menos Lucro (PRL), utilizar a metodologia atinente à margem de sessenta por cento, uma vez que as atividades por ela empreendidas representam agregação de valor aos bens. DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 19, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 12, IV, "b" da Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002.

Transcrevem-se, também, excertos elucidadores da referida Solução de Consulta:

17. Tal qual se depreende das informações prestadas pela própria Consultante, realiza ela, previamente à comercialização do bem importado, à sua embalagem, em forma de cartuchos, bem assim à inserção de bulas que o individualize dos demais medicamentos comercializados no mercado brasileiro, conforme determinações exaradas pela Anvisa, o que acaba por acarretar agregação de valor, para fins da legislação de preços de transferência, uma vez que:

17.1 a realização do procedimento de embalagem do plasma sanguíneo em conformidade às exigências técnicas impostas pelo órgão especializado (Anvisa) acaba por agregar-lhe confiabilidade, e, em consequência, acaba por propiciar, de per si, a possibilidade de majoração do preço pelo qual é ele, posteriormente, comercializado no mercado;

17.2 a inserção de bulas que individualizam o bem importado nas quais conste o nome da pessoa jurídica que a embala, o que acaba por agregar valor intangível ao plasma sanguíneo por ela importado, dada a confiabilidade que o nome comercial "Aventis Behring Ltda." inspire.

Por todo o exposto acima, é evidente que no presente caso está presente a agregação de valor, mediante a necessária intervenção de mão-de-obra e equipamentos, para adequar a apresentação do produto importado à legislação brasileira.

Portanto, seja em face do valor agregado pelo processo de embalagem e aposição de marca comercial, seja pela evidência de que os bens importados foram submetidos a uma última etapa do processo produtivo dentro do país, é impossível, na hipótese, o cálculo dos ajustes de preços de transferência pelo PRL20. Assim, nenhum reparo há que se fazer ao auto de infração neste particular. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido para reformar a decisão recorrida na parte indicada.

Antes de ser cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões em 28/08/2015 (e-fls. 854/872) nas quais afirma a tempestividade de sua manifestação, na medida em que obteve cópia integral dos autos mediante acesso ao Domicílio Tributário Eletrônico - DTE em 14/08/2015, e inicialmente discorda da admissibilidade do recurso especial, vez que ela deve estar condicionada a demonstração da divergência em face de outro acórdão *acerca de tema idêntico*.

Esclarece que o debate se refere a produtos importados *perfeitamente acabados (que não se confundem com insumos) com destino à revenda e, para efeito da comercialização de tais mercadorias, procedeu à troca das embalagens com fracionamento das quantidades comercializadas*. Frente aos fundamentos do acórdão recorrido, *a peça recursal da Procuradoria da Fazenda Nacional deveria estar fundamentada em divergência de interpretação acerca de método aplicável – se PRL-60 ou PRL-20 – na hipótese de reacondicionamento de bem importado para revenda*. Contudo, enquanto o acórdão recorrido *trata exclusivamente de bens importados que foram apenas reacondicionados e revendidos, sem alteração de suas*

propriedades, nem tampouco utilização destes em outros produtos finais diferentes, o paradigma concluiu que nenhum dos produtos objeto da autuação havia sido revendido diretamente, tendo em vista que todos integraram produtos finais diferentes, conforme se poderia observar dos códigos relacionados naquele processo, afirmando, ainda, que alguns itens importados faziam parte de inúmeros produtos finais, com diferentes proporções.

Acrescenta que o paradigma tem em conta produtos que não foram revendidos diretamente e que foram até mesmo utilizados como insumo, pois integraram produtos finais diferentes, e alguns ainda fizeram parte de inúmeros outros produtos finais, com diferentes proporções, enquanto nestes autos foi demonstrado em recurso voluntário que a importação e realizada pelo nome técnico do produto, enquanto sua comercialização no País se dá pelo seu nome comercial, caracterizando simples revenda com adequação do nome do produto ao mercado nacional, sem qualquer agregação ao produto, seja ela ínfima, ou notória, como tentou demonstrar a d. Procuradoria.

Observa, ainda, que o paradigma foi editado com base na Instrução Normativa SRF n.º 243/2002, ao passo que o recorrido está fundamentado na Instrução Normativa SRF n.º 32/2001, em que pese o fato gerador tenha ocorrido sob a égide da IN SRF n.º 38/97.

No mérito, defende a manutenção do acórdão recorrido, porque foram importados produtos perfeitamente acabados e definidos, que não se confundem com matéria-prima, material intermediário, ou qualquer insumo destinado à produção de outros produtos. No caso, o processo utilizado restringe-se meramente à substituição ou fracionamento de embalagens que em nada se assemelha com produção, vez que os produtos objeto da autuação não são submetidos a qualquer processos produtivo, exceto a colocação de embalagem, enquadrada no conceito de acondicionamento/reacondicionamento, operações que não se caracterizam como produção de mercadorias para efeito da matéria discutida no presente feito.

Há mera revenda, e os itens importados NÃO SÃO utilizados no processo produtivo, nem tampouco, integraram produtos finais diferentes. Opõe-se à pretensão da PGFN de que o método PRL 60 seja aplicado ainda que os bens importados tenham permanecido inalterados, insistindo que o reacondicionamento é um procedimento intrínseco à própria revenda, ao transporte dos produtos, além da aplicação do nome comercial, sem os quais, seria impossível a realização da simples revenda dos produtos.

Refere outro julgado em linha com seu entendimento, menciona as provas trazidas em impugnação para demonstrar que não praticou a operação que se pretendeu desenhar no Recurso Especial ora combatido, uma vez que os produtos importados perfeitamente acabados e definidos (pó hidrossolúvel em barricas contendo 300 pequenos sacos cada), que não se confundem com matéria-prima, material intermediário, ou qualquer insumo destinado à produção de outros produtos, e os revendeu no mercado nacional em lotes de 10 sacos.

Observa que o PRL-60 é aplicável na hipótese de bens importados aplicados à produção, no qual, diversamente do que defende a PGFN, não estão contidos (i) o processo de embalagem da Recorrida e (ii) a procedência nacional dessas mesmas embalagens. Se assim fosse, o método PRL-20 não seria aplicável em nenhuma hipótese, porque os produtos raramente são importados já em perfeitas condições para revenda no mercado nacional sem necessidade de adequação mínima das embalagens, o que não implica em agregação de valor nenhum.

Prossegue argumentado que o legislador, ao optar por inserir no texto legal o termo produção pretendeu utilizar outro conceito bem diferente do conceito adotado pelo

Regulamento do IPI, pois se assim não fosse teria simplesmente empregado o termo industrialização ao invés de produção. Refere a interpretação que consta no perguntas e respostas da RFB neste sentido, e adiciona:

Nesse ponto, é importante que se entenda que o produto da Recorrida são os pequenos sacos de fertilizante, e, estejam esses pequenos sacos embalados em lotes de 300 sacos (meramente para facilitar a importação), ou em lotes de 10 sacos (necessário para revenda), em momento algum deixam de ser sacos de fertilizantes. Ou seja, a única mudança é o número dos sacos por embalagem, carecendo, portanto, razão ao apelo fazendário.

Requer que seja negado seguimento ao recurso fazendário e, subsidiariamente, que lhe seja negado provimento.

Posteriormente cientificada do recurso especial interposto pela PGFN, a Contribuinte reiterou as contrarrazões já apresentadas (e-fls. 1182/1183).

A Contribuinte também interpôs recurso especial em 28/08/2015 (e-fls. 875/961). Contudo, promovida sua ciência em 27/07/2017, apresentou nova petição em 08/08/2017 (e-fls. 1224/1252) na qual arguiu divergências admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1313/1317, do qual se extrai:

(1) “obrigatoriedade ou não do procedimento previsto na IN SRF nº 38, de 1997 – adição dos valores de frete e seguro”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Entendo, assim, que não consiste a reclamada disposição da IN SRF nº 38/97 em mera faculdade do contribuinte, mas sim em um dever de, na composição do custo de importação, adicionar os valores referentes ao frete e seguro.

Acórdão paradigma nº 9101-002.940, de 2017:

IN SRF 38/97. INCIDÊNCIA AO CASO CONCRETO. INAPLICABILIDADE DA IN SRF 32/2001. ANTERIORIDADE.

Até 2001, a inclusão de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação, foi interpretada pela administração fiscal como uma opção, e não um dever do contribuinte. Dicção do art. § 4º, art. 4º da IN SRF 38/97, aplicável para os fatos geradores ocorridos no ano de 2001.

[...].

Assim, como se pode observar, a IN 38/97 expressamente indicou uma opção: poderia o contribuinte optar pela inclusão ou não do frete, seguro e tributos de importação na composição do preço praticado, a ser comparado com o preço parâmetro.

Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *não consiste a reclamada disposição da IN SRF nº 38/97 em mera faculdade do contribuinte, mas sim em um dever de, na composição do custo de importação, adicionar os valores referentes ao frete e seguro*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 9101-002.940, de 2017) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *a IN 38/97 expressamente indicou uma opção: poderia o contribuinte optar pela inclusão ou não do frete, seguro e tributos de importação na composição do preço praticado, a ser comparado com o preço parâmetro*.

(2) “inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação no cálculo dos preços praticados segundo o método PRL”

Decisão recorrida:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

Na apuração do preço praticado 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.

Acórdão paradigma n.º 9101-002.940, de 2017:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. FRETE SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Legitimidade da não inclusão de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, pagos a pessoas não vinculadas, para a composição do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro, conforme o método PRL.

Acórdão paradigma n.º 9101-002.420, de 2016:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL. FRETE. SEGURO. TRIBUTOS.

Nos termos do artigo 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/1996, os valores de frete, de seguro, cujo ônus seja do importador, e de tributos não integrarão o cálculo do preço parâmetro (método de ajuste), quando devidos a pessoa não vinculada ao importador. A IN SRF n.º 38/1997 não alterou a regra constante da Lei n.º 9.430/1996.

No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *na apuração do preço praticado 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, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos n.ºs 9101-002.940, de 2017, e 9101-002.420, de 2016) **decidiram, de modo diametralmente oposto**, pela *legitimidade da não inclusão de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, pagos a pessoas não vinculadas, para a composição do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro, conforme o método PRL (primeiro acórdão paradigma)* e que, *nos termos do artigo 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/1996, os valores de frete, de seguro, cujo ônus seja do importador, e de tributos não integrarão o cálculo do preço parâmetro (método de ajuste), quando devidos a pessoa não vinculada ao importador (segundo acórdão paradigma)*.

(3) “inexigibilidade dos consectários legais – responsabilidade tributária por sucessão (incorporação)”

Decisão recorrida:

SUCESSÃO. MULTA FISCAL. TRANSMISSIBILIDADE. SÓCIO COMUM.

A responsabilidade tributária do sucessor é pelo crédito tributário, cuja definição é mais abrangente que a de tributo, pois inclui também a multa de ofício. É devida a responsabilização pela multa de ofício à sucessora, mormente quando existe sócio comum a ambas as sociedades, sucedida e sucessora.

Acórdão paradigma n.º 3402-001.814, de 2012:

MULTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO.

Tratando-se de responsabilidade por infração, a Lei Complementar faz clara distinção entre o tributo e sanção por ato ilícito (art. 3º do CTN), estabelecendo que “a imposição de penalidade não elide o pagamento integral do crédito tributário” (art. 157 do CTN), donde decorre que, embora o responsável

tributário (sucessor que adquire fundo de comércio) continue a responder (solidária ou subsidiariamente) pela obrigação tributária principal inadimplida pelo sucedido, o princípio da personalidade da sanção constitucionalmente assegurado (art. 5º, XLV, da CF/88), impede que sanção (multa punitiva) eventualmente devida pelo devedor original se transmita ou se estenda a pessoas alheias à infração, aplicando-se o adágio “nemo punitur pro alieno delicto”.

Por fim, no tocante a essa terceira matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que a responsabilidade tributária do sucessor é pelo crédito tributário, cuja definição é mais abrangente que a de tributo, pois inclui também a multa de ofício, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 3402-001.814, de 2012) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, *embora o responsável tributário [...] continue a responder [...] pela obrigação tributária principal inadimplida pelo sucedido, o princípio da personalidade da sanção constitucionalmente assegurado (art. 5º, XLV, da CF/88), impede que sanção (multa punitiva) eventualmente devida pelo devedor original se transmita ou se estenda a pessoas alheias à infração.*

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização das divergências de interpretação suscitadas**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto. (*destaques do original*)

Aduz a Contribuinte, na demonstração das divergências, na parte admitida de seu recurso especial, que a primeira delas *reside na violação ao princípio da irretroatividade, previsto no art. 150, inciso III, “a” da Constituição Federal, tendo em vista a aplicação, pela d. autoridade fiscal, da IN SRF n.º 32, de 30 de março de 2001 (publicada no DOU de 03/04/2001) a fato ocorrido no ano-calendário de 2000, e invoca o paradigma n.º 9101-002.940, segundo o qual a IN SRF n.º 32/2001 incorreu na majoração de tributos, não se aplicando retroativamente, isso em relação ao ano-calendário 2001, do que decorre, com mais razão, sua inaplicabilidade em 2000. Consigna, ainda, que:*

Como se sabe, a IN SRF n.º 38/97 foi revogada pela IN SRF n.º 32/2001, publicada no DOU de 03/04/2001, pág. 17, com vigência a partir desta data. Assim, é certo que a fato datado de 31/12/2000, como in casu, não se aplica norma ainda inexistente em nosso ordenamento.

Se assim o é, e a norma vigente à época dos fatos (IN 38/97) previa expressamente que os valores de transporte, seguro e tributos não recuperáveis poderiam (e não deveriam) integrar o custo, claro está que não existia obrigatoriedade na adoção do procedimento, divergência que será tratada no próximo tópico. (*destaque do original*)

Com base no mesmo paradigma, apresenta a segunda matéria divergente quanto à *inclusão dos custos com frete, seguro e tributos não recuperáveis ao preço praticado pelo método PRL*. Em seu entendimento:

Grosso modo, o acórdão recorrido defende que a obrigatoriedade da inclusão desses custos ao preço parâmetro decorre da Lei, e que não se poderia conceber a comparação deste preço com aquele praticado sem a consideração de tais custos.

Por outro lado, no acórdão paradigma n.º 9101-002.940, chegou-se à conclusão de que, na vigência da redação original do §6º do art. 18 da Lei 9.430/96, a inclusão de frete, seguro e imposto de importação ao preço praticado era uma faculdade do contribuinte, nos termos do seguinte excerto:

[...]

Refere também o paradigma n.º 9101-002.420, que *deixa claro o entendimento de que a exclusão dos custos com frete, seguro e tributos do preço praticado decorre da própria redação original do §6º do art. 18 da Lei 9.430/96.*

Quanto à exigência do tributo acrescido de multa de ofício e juros, em que pese a *atuada tenha sido incorporada posteriormente aos fatos geradores*, apresenta divergência em face do paradigma n.º 3402.-001.814, cuja ementa já evidencia *que a responsabilidade na sucessão atinge tão-somente o tributo porventura devido, não cabendo a imposição de penalidade em obediência ao princípio constitucional da personalidade da sanção assegurado no art. 5º, XLV da CF/88.*

No mérito, observa que *foi atuada por não ter incluído no cálculo dos preços praticados, de acordo com o método PRL, os gastos com frete, seguro e tributos recuperáveis, cujo ônus tenha sido do importador*, isto com fundamento no §6º do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96 e no §4º do artigo 4º da IN SRF n.º 32 de março de 2001, ou seja, *à revelia do quanto disposto no § 4º do artigo 4º da IN SRF n.º 38/97, então vigente.*

O acórdão recorrido *houve por bem manter a aplicação do custo CIF no suposto de não ser razoável supor que o preço utilizado pudesse ser contraposto ao preço parâmetro utilizando-se critérios diferentes na composição do custo em um e noutro caso*, observando que *o fundamento para a exigência residiria na própria Lei n.º 9.430/96, vez que a IN SRF n.º 32/2001 não a alterou, mas apenas a regulamentou.*

Contudo, *o dispositivo legal citado pelos ilustres julgadores, estabelece que integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete, do seguro, e dos tributos incidentes na importação, cujo ônus tenha sido do importador*, nos termos do *caput* do artigo 18 e respectivo §6º, de modo que *a legislação aplicável à época era expressa em dispor sobre os itens que deveriam integrar o custo para efeito de dedutibilidade e não para efeito do cálculo do preço praticado, como quis fazer crer a d. autoridade julgadora.*

Assim, em seu entendimento, *é lícito concluir que a limitação da dedução de custos é restrita às operações realizadas com pessoas vinculadas, pois é em relação a tais contratações que se poderia transferir lucros. Dessa forma, qualquer outra contratação, ainda que atrelada à operação realizada com vinculada, não poderia se sujeitar às limitações da legislação de preços de transferência, haja vista que não estaria presente o nexo entre a redução indevida de lucros e o negócio entabulado. Não existe, nessas circunstâncias, qualquer interesse em lhes repassar valores além daqueles normalmente praticados no mercado internacional.* E prossegue:

O raciocínio acima não decorre somente do texto da Lei 9.430/96, mas também de seu objetivo. Numa interpretação teleológica vislumbra-se que a vontade do legislador foi exatamente regulamentar os preços praticados entre empresas “multinacionais” e vinculadas, no intuito de se evitar a evasão de divisas por meio de subterfúgio relacionado ao preço e aos custos incorridos nas operações de comércio exterior quando o poder de fixá-los pertence, em última instância, à mesma empresa ou ao mesmo grupo econômico.

O §6º do artigo 18 da Lei 9.430/96 se refere à dedutibilidade dos valores pagos a título de frete e seguro, e não à inclusão desses valores para formação do cálculo do preço a ser praticado entre empresas interligadas.

Repita-se que dedutibilidade de custos/despesas e a determinação de preço de transferência são dois institutos completamente diferentes, que não podem ser tomados como sinônimos, sob pena de prejuízo ao contribuinte.

Portanto, conclui-se que os gastos decorrentes de frete e seguro contratados com pessoas independentes e, com muito maior razão, os tributos incidentes na importação, não poderiam – e de fato não podem – se sujeitar a nenhum limite de dedutibilidade.

Observando que o v. acórdão defende que a inclusão do frete e do seguro ao preço parâmetro seria obrigatória em razão do disposto nos arts. 18, §6º da Lei nº 9.430/96 e 4º, § 4º da IN SRF nº 32/2001, vez que não seria possível compará-lo com o preço praticado sem considerar esses custos., assevera que há uma confusão no uso dos termos preço parâmetro e preço praticado, que equivocadamente acabam por ser utilizados indistintamente. O primeiro é apurado, por presunção legal, de acordo um dos métodos legalmente previstos. O preço praticado, por seu turno, é aquele submetido à revisão por um dos métodos de apuração do preço de transferência. Nessa lógica, quanto maior o preço parâmetro menor o ajuste, porque menor a diferença entre o valor do preço parâmetro e do preço praticado na importação. Adiciona que:

E, como bem definido no acórdão nº 9101-01.166¹, não há, portanto, que se falar em inclusão de frete e seguro no preço praticado a depender da inclusão no preço parâmetro, já que o preço parâmetro é presunção legal. Nessa toada, a despeito do moralmente irreparável entendimento que caminha no sentido de aproximar o método de apuração do preço parâmetro da realidade, fato é que a conclusão diverge do que determina o ordenamento jurídico.

Além disso, é fato que a IN nº 38/97, encontrava-se em vigência em 31/12/2000, dando pleno suporte normativo para sustentar o procedimento adotado pela Recorrente, já que previa a faculdade do contribuinte de computar os valores de transporte e seguros, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação.

A IN nº 32/2001 que a sucedeu – e serviu de base para a lavratura do auto de infração ora combatido, como se verifica do TVF (fls. 623/624 – numeração manual) -, entretanto, omitiu a expressão “para efeito de dedutibilidade”, conferindo, ainda, tratamento diferenciado ao PRL, em relação aos outros dois métodos.

Ora, é óbvio que aos fatos ocorridos em 31/12/2000 aplica-se a IN SRF nº 38/97, sendo indiscutível que a aplicação da IN 32/2001 aos presentes fatos viola frontalmente o princípio da irretroatividade, já que sua aplicação implica em majoração de tributo.

Conclui, assim, que a utilização do preço CIF para fins de apuração do preço parâmetro com base no método PRL, tal como feito pela d. autoridade, contraria os princípios que regem a legislação de preços de transferência, razão pela qual resta cristalina a nulidade dos cálculos veiculados pelo auto de infração ora combatido.

Subsidiariamente pede o afastamento da multa de ofício e dos juros cobrados pelo fato de ter a Recorrente agido em conformidade com ato normativo expedido pela então Secretaria da Receita Federal (i.e. IN 38/97), a teor do art. 100, parágrafo único do CTN, bem como, em relação à aplicação da penalidade, porque a Recorrente não incorreu no fato gerador, tendo sucedido a atuada por incorporação, não fazendo jus à aplicação de penalidade, por força do disposto no art. 132 do CTN.

Informa os diferentes CNPJ da pessoa jurídica que praticou as operações e aquela que foi atuada, incorporadora da primeira em julho/2004. Discorda da interpretação dos arts. 132 e 133 do CTN em conjunto com o art. 129, também do CTN, e referindo os termos do art. 128 do CTN, assevera que:

Ora, se o fato gerador ocorreu em 31/12/2000, como poderia a sucessora estar a ele vinculada se a incorporação só ocorreu em julho de 2004?

¹ Ac. 9101-01.166, Rel. Karem Jureidini Dias, j. 12/09/2011.

Para melhor compreensão, segue gráfico dos fatos:

[...]

Resta claro que a lei impôs a condição da vinculação, pois, caso não houvesse esta restrição, qualquer terceiro poderia ser responsabilizado mesmo que em detrimento das garantias e direitos do contribuinte.

Ainda que, em princípio fosse razoável concluir, tal como fez o i. Relator, que o CTN autorizasse a transmissão das penas porque estas integram o “crédito tributário”, é igualmente razoável concluir que o dispositivo analisado em conjunto com os arts. 132 e 133 veda tal possibilidade. Não se pode aplicar uma norma em detrimento de outras duas dentro do mesmo contexto. É muito mais coerente analisar os três preceitos conjuntamente, respeitando-se, por óbvio, o campo normativo de incidência de cada uma e as suas recíprocas implicações.

Mais que isso. As regras jurídicas sobre a aplicação de penalidades têm de ser interpretadas literalmente e sempre da maneira mais favorável ao sujeito passivo ou responsável, por força do art. 112 do CTN. Portanto, se a interpretação literal conduzir a um resultado mais favorável ao sujeito passivo ou responsável ela deve ser adotada porque assim dispõe o direito positivo vigente e porque ela dá maior efetividade ao princípio do *in dubio pro reo*.

Com efeito, tratando-se de responsabilidade por infração, a norma faz clara distinção entre o tributo e sanção por ato ilícito (art. 3º do CTN) estabelecendo que “a imposição de penalidade não elide o pagamento integral do crédito tributário” (art. 157 do CTN), donde decorre que, embora o responsável tributário (sucessor que adquire fundo de comércio) continue a responder (solidaria ou subsidiariamente) pela obrigação tributária principal inadimplida pelo sucedido, o princípio da personalidade da sanção constitucionalmente assegurado (art. 5º, XLV da CF/88), impede que multa eventualmente imputada contra o devedor original se transmita ou se estenda a pessoas alheias à infração.

Refere outros julgados em reforço ao seu entendimento, e complementa:

Ademais, não existe qualquer vedação legal para a incorporação de empresa por sua controladora e de acordo com o art. 227 da Lei nº 6.404/76, sabendo-se que a incorporação consiste na operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações.

Desta feita, as alegações da d. autoridade fiscal, seguidas pelas autoridades julgadoras, com a devida vênia, não tem o condão de descaracterizar uma operação de incorporação devidamente registrada nos órgãos pertinentes e realizada dentro dos ditames legais vigentes.

Até mesmo porque não podem os i. julgadores partirem do pressuposto que a incorporação não existiu, como no caso em tela, já que lhes falece competência para tanto.

Assim, como no caso em apreço ocorreu a incorporação da empresa detentora do CNPJ nº 61.416.129/0001-70 pela empresa inscrita no CNPJ nº 47.180.625/0001-46, resta claro que a multa de ofício e os juros moratórios exigidos não podem ser imputados ao sucessor por incorporação, devendo o v. acórdão recorrido ser revisto também em relação a esse ponto.

Os autos foram remetidos à PGFN em 11/09/2017 (e-fls. 1318), e retornaram em 15/09/2017 com contrarrazões (e-fls. 1319/1330) nas quais a PGFN requer o não conhecimento do recurso especial da Contribuinte *na parte “inexigibilidade dos consectários legais – responsabilidade tributária por sucessão (incorporação)”*, pois o art. 67 do RICARF determina que não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do

CARF e o acórdão recorrido *expressamente empregou ao caso, o conteúdo da Súmula CARF n.º 47.*

No mais, afirma a improcedência das alegações da recorrente mediante adoção das razões do acórdão recorrido.

Requer, assim, que o recurso especial seja conhecido apenas parcialmente e, no mérito, improvido.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte contesta a admissibilidade do recurso fazendário em razão da dessemelhança entre os casos comparados e, de fato, constata-se que a PGFN não logrou sucesso em outra tentativa anterior de caracterizar dissídio jurisprudencial com base no mesmo paradigma em face julgado que favorecera a Contribuinte no mesmo ponto aqui questionado.

Exigências semelhantes foram formuladas contra a Contribuinte nestes autos (para o ano-calendário 2000) e nos autos do processo administrativo n.º 16561.000120/2007-76 (para os anos-calendário 2002 e 2003). Este segundo lançamento foi apreciado no Acórdão n.º 1402-001.808, no qual o ex-Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar reformulou o seu entendimento que havia sido contrário à pretensão da Contribuinte no acórdão recorrido, quando prevaleceu o voto vencedor do ex-Conselheiro Antonio José Praga de Souza. Assim, o Acórdão n.º 1402-001.808 já trouxe o entendimento daquele Colegiado, favorável à Contribuinte, nas palavras do relator, incorporando os fundamentos prevalentes no acórdão aqui recorrido (n.º 1402-0.012):

Da desqualificação do método PRL20%

Os produtos discriminados na tabela abaixo tiveram o método PRL20% desqualificado pela fiscalização sob o argumento de que tais produtos sofreram processo de industrialização, já que não foram revendidos diretamente, mas importados em embalagens grandes e vendidos em embalagens menores, com agregação de valor ao custo final de cada item.

[...]

Veja-se excerto do Termo de Verificação Fiscal (TVF) quanto a esse item, fls. 2.058/2.060:

“Nos casos de importação de "semiacabados", em que há agregação de valor no Brasil ao custo dos bens e serviços importados, como feito pela fiscalizada em relação aos itens TRACER BTLHPE4X4X1 L BRA NAF85 (código 129277), NORTRIN250CE DRMLST200L BRA (código 214570), VALON384CE DRMLST200L BRA (código 214625) e CYPERCHEM250BR DRMLST200L BRA (código 214631), a legislação é clara ao vedar o uso do método PRL-margem de 20%, como se extrai do referido § 9º do artigo 12 da IN SRF n.º 243/2002.

A partir dos dados referentes às ordens de produção, constantes do arquivo eletrônico "InsumoProduto.xls", apresentado em resposta ao Termo de Intimação n.º 2 (fls. 295 a 298), verificou-se que tais itens não foram revendidos diretamente, mas importados em embalagens grandes e vendidos em embalagens menores, através de outros códigos, conforme demonstrativo abaixo:

[...]

O processo de industrialização é definido no artigo 4º do Decreto no 2.637/98 (RIPI).

(...)

Ademais, em que pese a declaração da fiscalizada de que "é o mesmo produto porém em embalagens diferentes" (fls. 1033 a 1036), verificou-se que houve agregação de valor ao custo final dos itens, de acordo com a planilha "Custo — médio" (fls. 417 a 424), apresentada em resposta ao Termo de Intimação n.º 2, conforme abaixo:

[...]

Diante disso, em relação aos itens TRACER BTLHPE4X4X1 L BRA NAF85 (código 129277), NORTRIN250CE DRMLST200L BRA (código 214570), VALON384CE DRMLST200L BRA (código 214625) e CYPERCHEM250BR DRMLST2001_ BRA (código 214631), o método de apuração do preço parâmetro utilizado pela fiscalizada — PRL20% — não pode ser aceito, haja vista que tais itens não tiveram saída (revenda) direta, mas foram vendidos apenas após integrarem o processo de produção de outros itens, tendo havido agregação de valor."

De fato, observa-se que em todos os supracitados itens houve agregação de valor em relação ao produto final comercializado (conforme se observa do demonstrativo de fls. 2.043/2.044, coluna G), não sendo, no entender da fiscalização, possível a utilização do método PRL20%, conforme explicitado no §9º do art. 12 da IN SRF no 243/2002, *in verbis*:

[...]

De forma diversa do que entendeu a fiscalização, a Recorrente argumenta que o cerne da questão em análise se trata da existência ou não de um novo produto, e não da restrição expressa na citada IN SRF n.º 243/2002 à aplicação do PRL-20.

De fato, o que se observa da descrição no TVF acima transposto é que os produtos finais e os importados são os mesmos, tendo havido tão-somente o fracionamento para venda, conforme se comprova pelas descrições daqueles produtos nas tabelas acima reproduzidas. Ademais, nas palavras da própria Autuante: "*verificou-se que tais itens não foram revendidos diretamente, mas importados em embalagens grandes e vendidos em embalagens menores*".

Quanto à agregação de valor nos produtos importados, verifica-se nos demonstrativos de fls. 2.043/2.044, coluna G, que o montante agregado é de pequena monta, variando entre 3 a 6% do custo total apurado (vide quadro-resumo abaixo), o que entendo ser condizente com o processo de fragmentação do produto importado, haja vista não haver qualquer alteração ou agregação de insumos, ou qualquer outro procedimento industrial para se chegar ao produto final.

[...]

Do exposto até aqui, há que se reconhecer que os produtos importados e finais são os mesmos, não havendo qualquer tipo de produção de produtos novos com os insumos importados, a menos da fragmentação de suas embalagens.

Nesse sentido, tinha o entendimento, como o expresso no Acórdão n.º 1402-01.012, de 12/04/2012, de que a fragmentação, na acepção o art. 4º do Decreto n.º 2.637/98 (RIPI), caracterizava industrialização de um novo produto.

Tal entendimento era isolado nesta Turma, que, em sentido divergente, considerava haver norma específica para o caso concreto em sentido diverso do que preconiza o citado art. 4º do Decreto n.º 2.637/98. Veja-se a ementa do voto vencedor naquele Acórdão n.º 1402-01.012:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. RECONDICIONAMENTO. MÉTODO PRL. O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, simples reacondicionamento em embalagens apropriadas à revenda dos mesmos no Brasil.

Estudando melhor a matéria, convenci-me de que a mudança da embalagem de apresentação do produto para fracionamento ou aumento da quantidade, sem qualquer alteração ou agregação de insumos, ou qualquer outro procedimento industrial, não configura, por si só, a hipótese de aplicação do método PRL 60%.

De fato, resta claro da própria descrição dos fatos no TVF citado acima que a contribuinte não importou os bens para serem utilizados na condição de insumo e sim de produtos perfeitamente acabados e definidos, que não se confundem com matéria-prima, material intermediário, ou qualquer insumo destinado à produção de outros produtos.

À época dos fatos em análise – ano-calendário de 2002, vigia o artigo 18 da lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 9.959/2000, *in verbis*.

[...]

O citado art. 18 é claro ao estabelecer que o método PRL 60% somente se aplica na hipótese de bens importados aplicados à produção o que não é o caso dos autos conforme já discutido acima. Nas demais hipóteses, deve ser aplicado o método PRL 20% como, de fato, procedeu a Contribuinte.

Destaca-se no Recurso Voluntário que o entendimento da Receita Federal também é neste sentido. Vejamos:

“[...]

Também não se conforma a Recorrente com a r. Decisão no ponto em que lhe nega a aplicação da resposta à consulta nr. 842 de 2002, da própria Secretaria da Receita Federal, por meio do documento denominado "Perguntas e Respostas" publicado no site www.receita.fazendagov.br. Vejamos:

Pergunta:

842 Segundo previsão do § 1º do art. 4º da IN SRF nº 243, de 2002, o PRL com margem de lucro de 20% (vinte por cento) não pode ser utilizado quando o produto importado houver sido adquirido para emprego na produção de outro bem. É possível a utilização do PRL nas hipóteses de acondicionamento ou reacondicionamento de produto importado?

Resposta:

Sim. O acondicionamento ou reacondicionamento não implica a produção de outro bem, serviço ou direito.

(destaque da transcrição)

Ora Nobres Julgadores. A pergunta e a resposta são de cristalina clareza, no sentido de que o acondicionamento/reacondicionamento não implicam a produção de outro bem!

[...]"

Reputo, portanto, correto o procedimento da contribuinte ao aplicar o método PRL 20% para apuração de eventuais ajustes, em face da legislação de preços de transferência, quanto aos produtos TRACER BTLHPE4X4X1 L BRA NAF85 (código 129277), NORTRIN250CE DRMLST200L BRA (código 214570), VALON384CE DRMLST200L BRA (código 214625) e CYPERCHEM250BR DRMLST200L BRA (código 214631).

Restam prejudicadas as análises quanto à perícia solicitada para comprovar que o processo utilizado se restringiu a mera substituição ou fracionamento de embalagens e

quanto à alegação de que as disposições da IN SRF n.º 243/2002 incluiriam a instituição do método PRL 60% e que somente poderiam ser aplicadas a partir do ano-calendário de 2003.

O presente caso traz produtos sob designação distinta dos lá referidos - aqui itens *DICLOSULAM84WDG DRFBR300X (código 130808) e CLORANSULAMMETH DRMFBR900X11.9GRP (código 118827)* - mas a identidade do processo realizado pela Contribuinte para sua revenda permitiu que o mesmo entendimento fosse referido em ambos julgados, afastando-se a aplicação do método PRL-60.

Ocorre que aquele caso, embora formalizado posteriormente, teve andamento mais célere neste Conselho e o recurso especial interposto pela PGFN, naqueles autos, já relatado no Acórdão n.º 9101-003.816, não teve seguimento:

A Procuradoria, intimada do acórdão de embargos em 06/01/2016 (fls. 8.676), interpôs recurso especial em 02/02/2016 (fls. 8.677). No recurso alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas:

- (i) preclusão, nos termos dos artigos 16, II e 17, do Decreto n.º 70.235/1972, apontando como acórdãos paradigmas o de n.º 2301-003.469 (processo administrativo n.º 13864.000511/2010-93) e 1401-000.805 (processo administrativo n.º 10218.000512/2007-69);
- (ii) nulidade por vício formal, com paradigmas 2401-00.018 (processo administrativo n.º 13971.001934/2007-16) e 301-31.801 (processo administrativo n.º 10715.001961/97-26).
- (iii) Aplicação do método PRL 60%, constando os seguintes acórdãos paradigmas: 1301-000.451 (processo administrativo n.º 16561.000076/2008-85).

O Presidente da 4ª Câmara (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo) admitiu o recurso especial apenas quanto à primeira matéria (fls. 8.723)

No exercício da competência estabelecida no inciso III do art. 18 do Anexo II do RICARF/2015, DOU SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Fazenda Nacional, somente em relação à matéria "impossibilidade de apreciação de matéria não impugnada que não seja de ordem pública", pois sobre tal assunto foi comprovada a alegada divergência de interpretação da legislação tributária.

A respeito das outras duas matérias tratadas no recurso especial ("efeitos da constatação de vício formal no lançamento tributário" e "impossibilidade de aplicação do método PRL20 em caso de fracionamento do item importado"), entendo que não foram comprovadas as divergências jurisprudenciais requeridas pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, motivo pelo qual é negado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional em relação a estas partes.

Sendo intimada em 08/08/2016 (fls. 8.725), a Procuradoria apresentou agravo na mesma data (fls. 8.726).

O Presidente da CSRF (fls. 8.732) confirmou a decisão do Presidente de Câmara, negando seguimento às duas matérias acima referidas. A Procuradoria foi regularmente cientificada desta decisão (fls. 8.739).

Esta Conselheira, à época na assessoria da Presidência da CSRF, propôs a rejeição daquele agravo sob os seguintes fundamentos:

A agravante defendeu a aplicação do método PRL-60 ao *processo de troca de embalagens com fracionamento do produto e rotulagem, dado que este certamente, agrega valor ao custo do bem, enquadrando-se como última etapa de produção*. As mercadorias teriam sido *submetidas a uma última etapa de produção em território nacional, vez que foram fracionadas, embaladas e rotuladas*, e ainda que ínfima a agregação, o certo é que a legislação não distingue a pequena agregação de valor da elevada agregação.

Para caracterizar a divergência, a agravante apontou o Acórdão n.º 1301-000.451, asseverando que, segundo seus fundamentos, *o PRL 20 não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos, caso em que é passível de utilização do método PRL 60.*

Este entendimento, porém, foi refutado no despacho agravado nos seguintes termos:

É de fácil percepção que os acórdãos recorrido e paradigma tratam de contextos fáticos bem distintos.

No acórdão recorrido, a discussão acerca da possibilidade de utilização do método PRL-20 foi motivada pelo fato de a contribuinte fragmentar os itens importados e reacondicionar suas frações em embalagens menores, mais adequadas, do ponto de vista mercadológico, à comercialização no mercado brasileiro. Discute-se se o acréscimo de nova embalagem, com rotulagem e agregação de valor, ainda que tímida, ao valor final do item, impediria a aplicação do método PRL-20 conforme as previsões do art. 18 da Lei n.º 9.430/1996 e do art. 12, §9º, da IN SRF n.º 243/2002.

Situação diversa se visualiza no acórdão paradigma. Naquele caso, não se fala em fracionamento de quantidade ou acondicionamento/reacondicionamento dos itens importados. A Fiscalização constatou que os produtos importados efetivamente serviam como insumos para a fabricação de outros produtos, estes sim comercializados. Além disso, verificou-se que nenhum dos itens para os quais a contribuinte pretendeu aplicar o método PRL-20 foi objeto de revenda, o que confirma sua utilização como insumo.

Sendo assim, o caso examinado no acórdão paradigma é exatamente aquele a que se refere a literalidade do art. 18, inciso II, alínea "d", ítem "1", da Lei n.º 9.430/1996 (aplicação do método PRL-60 na determinação do custo de bens importados aplicados à produção) e do art. 12, §9º, da IN SRF n.º 243/2002 (possibilidade de aplicação do método PRL-20 apenas aos casos de simples processo de revenda dos itens importados), não se podendo cogitar da existência da controvérsia analisada no acórdão recorrido.

A agravante discorda desta abordagem e reafirma que *para o paradigma, o PRL 20 não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos, caso em que é passível de utilização o método PRL60.* Contudo, sua pretensão, em verdade, é expandir para a hipótese de reacondicionamento de produto importado a conclusão exposta no paradigma acerca de produtos que *integraram produtos finais diferentes, conforme se observa dos códigos relacionados (de itens e de produtos). Inclusive, alguns itens importados fazem parte de inúmeros produtos finais, com diferentes proporções, conforme o citado demonstrativo.* Para tanto, porém, a agravante deveria ter apresentado paradigma no qual operação semelhante de reacondicionamento fosse submetida ao método PRL60.

[...]

Em verdade, a agravante não se conforma com interpretação firmada pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara acerca da inexistência de *alteração ou agregação de insumos por meio do processo de mudança da embalagem de apresentação do produto para fracionamento*, e pretende que outro Colegiado aprecie seus argumentos. Não sendo este o escopo do recurso especial, correta a negativa declarada ao seu seguimento.

Por todo o exposto, embora presentes os pressupostos de conhecimento do agravo, proponho que ele seja REJEITADO, prevalecendo o seguimento parcial ao recurso especial expresso pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

Nestes autos, o recurso fazendário teve seguimento sob as seguintes premissas:

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que traz o entendimento de que o PRL20 não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo

dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos, caso em que é passível de utilização do método PRL60.

[...]

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que o método PRL20 pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, simples reacondicionamento em embalagens apropriadas à revenda dos mesmos no Brasil.

Contudo, claro está no paradigma que o método PRL-60 foi mantido porque a pessoa jurídica lá interessada não logrou provar sua alegação de que *os produtos por ela importados não são aplicados à produção de outros bens, mas permanecem sendo os mesmos bens importados*. Subsistindo a acusação fiscal de que, *conforme se observa do "DEMONSTRATIVO DE AGREGAÇÃO DE VALOR AOS ITENS IMPORTADOS — ITENS NÃO REVENDIDOS DIRETAMENTE" (fls. 1291/1297), nenhum dos produtos objeto de autuação foi revendido diretamente; todos integraram produtos finais diferentes, conforme se observa dos códigos relacionados (de itens e de produtos). Inclusive, alguns itens importados fazem parte de inúmeros produtos finais, com diferentes proporções, conforme o citado demonstrativo*, o outro Colegiado do CARF decidiu pela inaplicabilidade do método PRL-20 sem maiores digressões, apenas consignando-se no voto condutor do paradigma que:

Dessa forma, não procedem as alegações da recorrente contrárias à desconsideração, no caso, do método PRL20 e a adoção do método PRL60, haja vista que à época dos fatos geradores foi aplicada a legislação pertinente, conforme citada acima.

Já no recorrido, relevante para a decisão foi o fato de haver, apenas *mudança de embalagem de apresentação do produto para fracionamento ou aumento da quantidade, sem qualquer alteração ou agregação de insumos, ou qualquer outro procedimento industrial*, ou seja, o fato de a importação não ter por objeto *bens para serem utilizados na condição de insumo e sim produtos perfeitamente acabados e definidos, que não se confundem com matéria-prima, material intermediário ou qualquer insumo destinado à produção de outro produtos*.

Em tais circunstâncias, como bem observado no exame de admissibilidade do recurso especial fazendário interposto nos autos do processo administrativo nº 16561.000120/2007-76, na medida em que no paradigma *não se fala em fracionamento de quantidade ou acondicionamento/reacondicionamento dos itens importados*, caberia à PGFN, para demonstrar o dissídio jurisprudencial, *ter apresentado paradigma no qual operação semelhante de reacondicionamento fosse submetida ao método PRL60*.

Como os acórdãos comparados se distinguem em aspectos fáticos determinantes para a definição da legislação tributária aplicável, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A PGFN contesta a admissibilidade do recurso especial da Contribuinte na matéria “inexigibilidade dos consectários legais – responsabilidade tributária por sucessão (incorporação)”. De fato, não se atentou no exame de admissibilidade que a pretensão de afastar a penalidade aplicada em razão de a Contribuinte ser sucessora, por incorporação, da pessoa jurídica que cometeu a infração, foi refutada no acórdão recorrido, dentre outros argumentos, por aplicação da Súmula CARF nº 47, segundo a qual, *é cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.*

Referida Súmula foi revogada em 17/10/2017, depois do exame de admissibilidade (05/09/2017), mas desde 03/09/2018 encontra-se aprovado enunciado mais amplo, em linha com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema:

Súmula CARF nº 113

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Nos termos do art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, *não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.*

Adicione-se que nesta matéria a Contribuinte pretendia questionar não só o acréscimo de multa de ofício, mas também de juros de mora. Inclusive, nos argumentos de mérito a matéria é subdividida em dois tópicos, um deles, inclusive, invocando a aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN, por observância à Instrução Normativa SRF nº 38/97. Contudo, o paradigma apresentado (Acórdão nº 3402-001.814) tratou, apenas, da imposição de penalidade ao sucessor, nada dizendo acerca do cabimento dos juros moratórios.

A aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN tem dependência com a decisão da segunda matéria admitida, na qual a Contribuinte afirma seu proceder em consonância com a Instrução Normativa SRF nº 38/97. Não possui, porém, autonomia para apreciação como matéria autônoma, como parece ser a pretensão veiculada em recurso especial.

Assim, quer por estar o acórdão recorrido em linha com súmula deste Conselho no que tange ao cabimento da multa de ofício, quer por não ter sido demonstrada divergência jurisprudencial acerca do cabimento dos juros moratórios, sobre a terceira matéria apontada no recurso especial da Contribuinte não há dissídio jurisprudencial demonstrado.

Quanto às duas primeiras matérias, seu seguimento se deu com fundamento nos paradigmas n.º 9101-002.940 e 9101-002.420. Em ambos os casos a Contribuinte pretende ver aplicada, nos autos, a interpretação veiculada na Instrução Normativa SRF n.º 38/97, em primeira linha porque a Instrução Normativa SRF n.º 32/2001 seria inaplicável à apuração do ano-calendário 2000, e em segunda linha porque a Instrução Normativa SRF n.º 38/97 trataria como opção do sujeito passivo a inclusão de frete, seguro e tributo no cálculo do preço praticado.

O acórdão recorrido, de seu lado, afirmou tal inclusão como obrigatória em razão do disposto no art. 18 da Lei n.º 9.430/96, afastando a discussão acerca da aplicabilidade da Instrução Normativa SRF n.º 32/2001, e que o teor da Instrução Normativa SRF n.º 38/97 não poderia afastar a obrigação determinada naquele dispositivo legal.

O paradigma n.º 9101-002.940, de fato, examinou ajuste de preços de transferência pertinente ao ano-calendário 2001 e de seu voto condutor extrai-se o excerto suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial suscitado nas duas primeiras matérias:

A IN 32/2001, contudo, não pode ser aplicada ao caso concreto, que diz respeito ao próprio período de 2001. Ocorre que, ainda que a IN 32/2001 seja vocacionada a regular a Lei n. 9.430/96, é evidente que conferiu tratamento mais gravoso ao contribuinte, pois passou a exigir do contribuinte a inclusão de preços, seguros e tributos incidentes na importação, enquanto a IN 38/97 tratava tal inclusão como uma opção.

Já o paradigma n.º 9101-002.420 endossa a pretensão de reforma do recorrido na segunda matéria por não admitir a opção referida no paradigma anterior, mas reconhecer, nos termos seguintes, que a própria lei já amparava proceder semelhante ao defendido pela Contribuinte nestes autos:

No contexto das normas que regulam os preços de transferência, entendo que a originária redação do artigo 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/1996 autorizava a exclusão de frete, seguro e tributos, do cálculo do preço parâmetro. Portanto, não há qualquer alteração nesta sistemática que tenha sido procedida pela IN SRF n.º 38/97.

Por todo o exposto, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE, excluída a terceira matéria “inexigibilidade dos consectários legais – responsabilidade tributária por sucessão (incorporação)”.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

Nos paradigmas apresentados, o entendimento invocado pela Contribuinte, em favor da existência de uma opção veiculada no art. 4º, §4º da Instrução Normativa SRF n.º 38/97, prevaleceu por manifestação em voto do ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão naqueles julgados. Contudo, este posicionamento foi reformulado em julgamentos posteriores, em especial aqueles proferidos na sessão de julgamento de 3 de maio de 2016, no qual o mesmo Conselheiro assim consignou no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.314, que também tratava de exigência pertinente ao ano-calendário 2000:

Como bem descrito na decisão recorrida, “a matéria central da presente discussão é definir se as despesas com frete, seguro e imposto de importação devem ser adicionadas ou não ao preço praticado pela Recorrente para fins de comparação com o preço parâmetro apurado pelo método PRL (Preço de Revenda Menos Lucro).”

O art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é muito claro a esse respeito (grifei):

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

[...].

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

Dessa forma, tem-se que, até a entrada em vigor do art. 38 da Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012, convertida na Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, integravam o custo, para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real até o valor que não excedesse ao preço determinado pelo Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), o valor do frete e do seguro, cujo ônus tivesse sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

Por outro lado, “onde a lei não distinguiu, não compete ao intérprete distinguir”, não sendo, pois, adequada a tentativa de se extrair daquele dispositivo legal algo que ali não está expressamente disposto, como, por exemplo, que aquela integração ao custo somente se daria se o ônus do importador fosse decorrente de pagamento a pessoa vinculada ou de aquisição internacional (importação).

Foi o que, inadvertidamente, fez a decisão recorrida — embora, contraditoriamente, reconheça que “ao Direito Tributário deve ser aplicado o princípio da legalidade estrita” (e-fls. 2.709):

Como dito alhures, os valores do frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte, que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas, por se tratar de operações realizadas com transportadoras, seguradoras e com a própria União e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

É certo que, a partir de 1º de janeiro de 2013, permitiu o legislador a exclusão do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, em determinadas condições, e dos tributos incidentes na importação e gastos no desembaraço aduaneiro, mas, na época, essas exclusões não estavam autorizadas.

Incide, no caso, o contido no art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), de seguinte teor:

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.

Apega-se, ainda, a decisão recorrida, à hermenêutica histórica, em especial à Exposição de Motivos da Lei nº 9.430, de 1996, com o fito de defender a exclusão do frete, do seguro e dos tributos incidentes na importação no cálculo do Preço de Revenda menos Lucro (PRL).

Ora, empregando-se o mesmo método interpretativo adotado por aquela decisão, chega-se a conclusão inteiramente diversa, qual seja, a de que a legislação, à época da ocorrência dos fatos, não admitia essa exclusão, como segue (Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 563, de 2012, convertida na Lei nº 12.715, de 2012, grifei):

EMI nº 00025/2012 MF/ MDIC/MCTI/MEC/MC/SEP/MS/MPS

[...].

61. Como fruto de toda a experiência até então angariada no que concerne à aplicação de referidos controles, com o intuito de minimizar a litigiosidade

Fisco-Contribuinte até então observada, e objetivando alcançar maior efetividade dos controles em questão, propõe-se alterações na legislação de regência.

62. Entre essas alterações, merecem destaque as seguintes:

[...];

c) não consideração de montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados a título de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, vez que tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira;²

Diante da clareza do texto acima, caem por terra discussões estereis acerca da pretensa distinção entre os conceitos de “dedutibilidade” e “comparabilidade” e de “preço parâmetro” e “preço praticado”, encetadas tanto pela decisão recorrida, quanto pela recorrente. Ademais, a interpretação dada pelas Instruções Normativas que regulavam os arts. 18, 21, 23 e 24 da Lei 9.430 Lei nº 9.430, de 1996, ao tratar do método PRL, ao tempo do lançamento (INs. SRF 38/1997 e 32/2001), são perfeitamente legais e se coadunam com aquelas normas, também no que diz respeito ao tratamento do frete, seguros e tributos incidentes na importação. Ainda que se admita outra interpretação possível, não se pode inquirir de ilegalidade as Instruções Normativas neste aspecto, pela simples razão de que ilegais não são, embora pudesse ter outro entendimento igualmente legal. Nestes casos há que se preservar a integridade normativa das normas complementares, com supedâneo no art. 100, inciso I, do CTN, e também em homenagem ao princípio da segurança jurídica. Por outro lado não cabe ao CARF discutir a inconstitucionalidade das leis, a teor da Súmula CARF n. 2. **Nas discussões em plenário foi lembrado que votei pela exclusão do frete e seguro em situações semelhantes, quando atuava na 1ª TO da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF. De fato, foram quatro decisões, salvo engano, tomadas na mesma sessão, nos quais fui o único conselheiro que votou neste sentido (a decisão foi por maioria de cinco votos a um), o que denota a grande controvérsia que envolve a matéria. Assim, deixo claro que, após maior aprofundamento no tema e maiores discussões, mudei meu pensamento a respeito da questão, e passo adotar a posição ora expressa neste voto, pelas razões de direito acima expostas. (grifos do original, negrito acrescido)**

Feita esta ressalva, e analisando a questão sob a ótica do que dispõe a lei, fato é que este Colegiado tinha posição firmada contrariamente à pretensão dos sujeitos passivos minimamente desde o Acórdão nº 9101-002.424, de 17 de agosto de 2016, cujo voto condutor do ex-Conselheiro André Mendes de Moura foi reiterado nos julgados subsequentes e acompanhado por esta Conselheira, integrando a maioria qualificada deste Colegiado, no Acórdão nº 9101-004.832³, nos termos seguintes:

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

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do

² Disponível no seguinte endereço: <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/_Ato20112014/2012/Exm/EMI25MFMDICMCTIMECMCSEPMSPMPV%20563.doc>. Acesso em: 20 abr. 2016.

³ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Caio Cesar Nader Quintella.

lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Não há coincidência na construção do sistema de tributação.

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

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

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

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

Art. 4º (...)

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

Em suma, sob a égide do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não restam dúvidas sobre o assunto: *integram o custo* (apuração do preço praticado), *para efeito de dedutibilidade* (registra-se a exceção à regra geral disposta no art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de

1977), o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

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

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

§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, não há reparos a fazer na autuação fiscal em relação à matéria.

Enfim, registre-se que, com o presente julgamento, restam concluídos os litígios referentes aos presentes autos e processos administrativos nº 16327.001.448/2006-00 e 16561.000.197/2008-27.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente do recurso especial** da Contribuinte para a matéria “impossibilidade de inclusão dos valores de frete e seguro, contratados com terceiros (partes independentes), no cálculo do ‘preço praticado’ pelo contribuinte, para fins de apuração do preço parâmetro pelo método PRL”, e, no mérito, na parte conhecida, **negar-lhe provimento.** (*destaques do original*)

Sob estes mesmos fundamentos, tem-se, primeiramente, a irrelevância da discussão suscitada pela Contribuinte na primeira matéria, porque, assim como firmado no acórdão recorrido, a questão deve ser decidida a partir dos termos legais. De toda a sorte, mesmo admitindo-se a aplicabilidade da Instrução Normativa SRF nº 38/97 para este fim, o fato de ela se valer do vocábulo “poderia” não significa que tenha sido conferida uma opção ao sujeito passivo apenas no âmbito da determinação do preço praticado para fins de cálculo dos ajustes de preços de transferência, mas sim uma opção na forma de se conferir a comparabilidade necessária, vez que no outro ponto de comparação, a mesma Instrução Normativa trazia limitações aos ajustes decorrentes de frete, seguro e tributos:

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, será efetuada com base nos métodos de que tratam o art. 6º, o § 10 do art. 12 e o art. 13." (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 113, de 19 de dezembro de 2000)

§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

§ 3º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado por um dos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.

§ 4º Na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, poderão, também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação.

[...]

Subseção II Método dos Preços Independentes Comparados - PIC

Art. 7º Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo.

§ 1º No caso de bens, serviços e direitos idênticos, somente será permitida a efetivação de ajustes relacionados com:

I - prazo para pagamento;

II - quantidades negociadas;

III - obrigação por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito;

IV - obrigação pela promoção, junto ao público, do bem, serviço ou direito, por meio de propaganda e publicidade ;

V - obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene;

VI - custos de intermediação, nas operações de compra e venda, praticadas pelas empresas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços;

VII - acondicionamento;

VIII - frete e seguro.

[...]

Subseção IV Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL

Art. 13. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real, poderá, ainda, ser efetuada pelo método do Custo de Produção mais Lucro - CPL, definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país, na exportação, e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

§ 1º Na apuração de preço por esse método serão considerados exclusivamente os custos a que se refere o § 4º, incorridos na produção do bem, serviço ou direito, excluídos quaisquer outros, ainda que se refira a margem de lucro de distribuidor atacadista.

§ 2º Os custos de produção deverão ser demonstrados discriminadamente, por componente, valores e respectivos fornecedores.

§ 3º Poderão ser utilizados dados da própria unidade fornecedora ou de unidades produtoras de outras empresas, localizadas no país de origem do bem, serviço ou direito.

§ 4º Para efeito de determinação do preço por esse método, poderão ser computados como integrantes do custo:

I - o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;

II - o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção;

III - o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem;

IV - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção;

V - os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito.

[...]

§ 7º A margem de lucro a que se refere o caput será aplicada sobre os custos apurados antes da incidência dos impostos e taxas incidentes, no país de origem, sobre o valor dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa no Brasil. (*grifou-se*)

Já no âmbito do método PRL, como é o caso, no qual o preço parâmetro é determinado a partir da inferência do preço de revenda, no suposto do cômputo de tais acréscimos neste referencial, sua inclusão no preço praticado não estaria alcançada por aquela faculdade, impondo-se esta inclusão em razão da comparabilidade determinada pela lei.

Em consequência, não se reconhecendo que a Contribuinte, ao aplicar o método PRL sem os ajustes em referência, observou a Instrução Normativa SRF nº 38/97, descabe a pretendida aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN.

No voto condutor do Acórdão n.º 105-16.711, o ex-Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães bem demonstra que a faculdade invocada pela Contribuinte somente teria lugar nos métodos PIC e CPL, mas não no PRL, aqui adotado:

Nesse diapasão, concordando, em parte, com o alegado pela recorrente, a disposição contida na Lei n.º 9.430, de 1996, efetivamente diz respeito ao custo contábil. Nesse sentido, acreditamos que não exista, em relação a isso, maiores dúvidas. Da mesma forma que a recorrente, entendemos, também, que a disposição ora em discussão tem aplicação genérica, isto é, não diz respeito a um determinado método de determinação de preço parâmetro, mas, sim, à determinação do custo em qualquer dos métodos preconizados no artigo em que se encontra inserida.

Perscrutando-se os autos, não identificamos, no que diz respeito à determinação do preço parâmetro com base no método PRL, distanciamento da autoridade fiscal em relação ao que aqui se preconiza. Com efeito, esclarecendo os métodos utilizados para determinação do preço parâmetro, a autoridade fiscal, transcrevendo o parágrafo 6º, do art. 18, da Lei n.º 9.430, de 1996, e o parágrafo 4º, do art. 4º, da Instrução Normativa n.º 38, de 1997, assim se pronunciou (Termo de Verificação e Constatação Fiscal, fls. 202/214):

A utilização do termo "poderão" na Instrução Normativa SRF n.º 38, de 30/04/97, não se opõe ao termo "integram" contida na Lei n.º 9.430, de 27/12/96, ao interpretarmos a legislação, não somente sob o prisma gramatical, mas interpretando a legislação sistematicamente e logicamente, buscando a finalidade para a qual foi elaborada:

a. O artigo 4º da IN SRF n.º 38/97 está inserido nas `Normas Comuns aos Custos na Importação", que trata da parte geral aplicável aos três métodos relacionados nos artigos seguintes: Preço Independente Comparado — PIC (art. 6º ao art. 11), Preço de Revenda menos Lucro — PRL (art. 12) e Custo de Produção mais Lucro — CPL (art. 13).

b. A inclusão ou não dos valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis dependerá do método utilizado: PIC, PRL ou CPL.

c. Os valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis alteram de acordo com a variação do preço, das distâncias a serem percorridas, do tipo de transporte a ser utilizado, do peso transportado, entre outras variáveis. Desta maneira, nos casos de comparação direta entre os preços praticados na operação de importação de bens entre pessoas vinculadas e não vinculadas, como no método PIC, a inclusão dos valores mencionados alterada a comparabilidade entre os preços praticados.

d. Neste mesmo sentido, teríamos a opção de não computar os referidos valores, quando da utilização do método CPL.

e. Não é o caso do PRL inscrito na legislação brasileira. Este método parte de um preço pelo qual o produto adquirido de uma pessoa vinculada é revendido a uma pessoa não vinculada. A partir deste preço de revenda são efetuados os ajustes deduzindo os valores legalmente especificados. Após o ajuste é deduzida uma margem legalmente estabelecida de 20%. O empresário agrega ao Preço de Revenda os custos correspondentes ao frete, seguro e os impostos não recuperáveis. Desta maneira, se desconsiderarmos no Custo da Importação os valores relativos ao frete, seguro e dos impostos não recuperáveis a comparabilidade para fins de preço de transferência estaria prejudicada.

f. Neste mesmo sentido seguem as legislações posteriores que, para melhor compreensão, separa de acordo com o método utilizado. Vide os parágrafos 4º e 5º, do art. 4º, da IN SRF n.º 243, de 11 de novembro de 2002, que....

[...]

Desta maneira, devemos incluir os valores de frete, seguro e dos impostos não recuperáveis ao Custo de Importação — Preço Praticado na Importação, como informa o parágrafo 6º, do art. 18, da Lei n.º 9.430/96, quando o método utilizado for o PRL.

Como (a nosso ver, acertadamente) ressaltou a autoridade fiscal, quando se trata de aplicação de métodos de preços de transferência, o cuidado que se deve ter (na consideração ou não do frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do custo de importação) diz respeito a possibilidade de se distorcer os termos da comparação que se pretende empreender. Foi exatamente nesse sentido que a Instrução Normativa n.º 243, de 2002, tratando do que denominou de normas comuns aos custos na importação, esclareceu que, *verbis*:

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal

[...]

§ 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.

§ 5º Nos preços apurados com base nos métodos dos arts. 8º e 13, os valores referidos no § 4º poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado, para efeito de comparação.

Os artigos 12, 8º e 13, acima referenciados, tratam do PRL, PIC e CPL, respectivamente.

Observe-se, assim, que a regra é a inclusão, na determinação do custo da importação, do frete, seguro e dos tributos devidos na importação. Tratando-se, entretanto, do método PIC e do CPL, para que não haja distorção na comparação, tais valores devem ser considerados tanto na determinação dos preços parâmetro, como nos preços praticados.

As alegações da recorrente de que a Instrução Normativa n.º 243, de 2002, extrapolou os limites colocados pelo legislador, e de que não seria aplicável à época dos fatos, a nosso ver, não devem ser recepcionadas. Com efeito, não vislumbramos, nesta seara, qualquer violação à legalidade por parte do referido ato normativo. Na verdade, atuou a Administração Tributária, com propriedade, no campo que lhe é reservado, qual seja, o de, com amparo nas disposições do artigo 100 do Código Tributário Nacional, explicitar o preceito legal. Obviamente que, no caso, tratando-se de disposição de natureza meramente interpretativa, seus efeitos operam de forma retroativa, não havendo que se falar em sua inaplicabilidade à época da ocorrência dos fatos que ora se examina.

Releva esclarecer, neste ponto, que não são raras as ocasiões em que a Administração Tributária, impropriamente, edita Instruções Normativas que acabam por produzir inovações no ordenamento jurídico. Não obstante, não nos parece que, no caso sob exame, tenha havido tal extrapolação, eis que o que o ato proporcionou foi tão-somente a clarificação acerca da forma de determinação dos valores para fins de comparação (custo da importação e preço parâmetro), sob pena de, por omissão, ter que corroborar cálculos distorcidos.

Nessa linha de raciocínio, teríamos como precedente a argumentação da recorrente de que, por força do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional, dela não se pode exigir multa e juros. Contudo, em que pese a alegação, não se identificam nos autos elementos capazes de criar a convicção de que a empresa observou, por inteiro, as disposições da Instrução Normativa n.º 38, de 1997. Tal ilação é corroborada pelos seguintes fatos:

a) às fls. 114, constata-se Termo de Constatação e Intimação, datado de 26 de fevereiro de 2004, através do qual a fiscalização presta a seguinte informação:

"A empresa apresentou tabela onde constam os Preços Praticados e os Preços Parâmetro dos itens importados em 99. Entretanto não demonstrou como chegou aos valores de Preço Parâmetro, nem em que operações se baseou. Ademais, os Preços apontados na tabela estavam divergentes dos informados na DIPJ 00.

O contribuinte deverá apresentar as memórias de cálculo efetivas dos Preços Parâmetro informados e justificar o motivo da divergência em relação à DIPJ."

b) em resposta datada de 31 de março de 2004 (fls. 118/119), a empresa declara (relativamente à constatação descrita no item anterior):

Que os preços apontados na tabela estão divergentes em relação aos informados na DIPJ 2000, e a empresa não possui os papéis de trabalho da época (memória de cálculo).

Como se vê, diante de uma declaração da própria empresa de que os valores apresentados à fiscalização não coincidem com os declarados ao órgão fiscal, e da não apresentação, no curso do procedimento fiscalizatório, das memórias de cálculo correspondentes, não se pode afirmar que a apuração empreendida por ela atendeu, *ipsis litteris*, as normas estabelecidas pela Administração Fiscal.

Alega também a recorrente que a IN 38/97 permitiu ao contribuinte escolher entre incluir ou não o frete, seguro e tributos na composição dos custos dos bem. *Permissa venia*, não nos parece que essa seja a melhor exegese que se pode extrair da leitura do caput do artigo 4º e do parágrafo 4º do citado ato normativo, pois, como já dissemos, a inclusão ou não de tais valores associa-se às condições de comparabilidade. Provasse a recorrente que na determinação dos seus preços de revenda não fez repercutir os dispêndios em comento, acreditamos que ganharia plausibilidade tal argumentação, porém, na inexistência de tal comprovação, a suposição decorre do que é tecnicamente correto, qual seja, a de que nos preços de revenda praticados encontram-se embutidos os gastos incorridos na importação do produto.

Ainda com relação ao frete, seguro e tributos incidentes na importação do produto, argumenta a recorrente que, se for considerado que tais valores são refletidos tanto no preço praticado, quanto no preço parâmetro, chegar-se-ia a um resultado exatamente idêntico àquele proposto por ela, isto é, à consideração do preço FOB para o controle dos preços de transferência no caso presente. Em contexto teórico, não merece reparo tal alegação, eis que precisamente corrobora o que aqui se afirmou quanto à manutenção dos termos de comparação. Contudo, considerados os elementos fáticos e a documentação reunida nos autos, não se identifica nenhum elemento capaz de confirmar tal efeito.

Procurando demonstrar supostas distorções nos casos em que se considera, na determinação do ajuste, o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação, argumenta a recorrente que até mesmo a doação, ou uma compra a preço zero, teriam reajustes. Quanto a tais alegações, cabe considerar, tão somente, que elas se situam absolutamente fora do contexto dos autos, eis que aqui estamos tratando de CUSTOS de importação, isto é, de gastos, de dispêndios, incorridos na aquisição de bens de provenientes do estrangeiro, do exterior.

Em síntese, a possibilidade cogitada na Instrução Normativa SRF nº 38/97 busca assegurar a comparabilidade, e não tem lugar no método PRL, no qual o preço de revenda agrega os custos de frete, seguro e os impostos recuperáveis.

Estas as razões, portanto, para, na parte conhecida, NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, redator designado.

Quanto ao conhecimento dos recursos, acompanhei o voto da ilustre relatora, Conselheira Edeli Pereira Bessa, exceto quanto ao recurso do Contribuinte no que atine à arguição de aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN, matéria que, ao fim e ao cabo, acabou por prejudicada em razão do provimento do recurso do Contribuinte.

A respeito do tema “inclusão de frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado durante a vigência da IN SRF nº 38/97”, já me manifestei no Acórdão nº 1301-0003.035 e, em que pesem os fundamentos brilhantes do voto da ilustre relatora, mantenho meu entendimento nos exatos termos daquele precedente.

Esclareço, desde já, que, sobre a matéria, na vigência da IN SRF nº 243, de 2002, tenho opinião firmada a respeito da legalidade dessa norma complementar.

Entendo que os valores relativos a frete, seguro e imposto de importação devem compor a apuração do preço praticado, uma vez que compõem também o preço parâmetro. Isso porque o § 4º do art. 4º da IN SRF nº 243/2002 reflete o disposto no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos (“§ 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*”).

Não se pode olvidar que, para fins de preço de transferência, a comparação entre preço praticado e preço parâmetro deve se dar a partir de grandezas semelhantes. Ora, se os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação são computados na apuração do preço de revenda, e o que se deseja é apurar o preço parâmetro em patamares similares aos mesmos bens ou serviços adquiridos no Brasil e de partes independentes, necessariamente o custo do frete, seguro e os tributos não recuperáveis de importação deverão ser considerados. Há de se ter simetria na comparação.

O dispositivo legal em debate é claro ao determinar que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação integram o custo.

Tal procedimento, na apuração do preço de transferência pelo método PRL, é óbvio. Esse método parte do preço de revenda praticado pelo contribuinte (média aritmética), e, daí, são excluídos alguns valores (descontos incondicionais concedidos, impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas, e margem de lucro, nos termos do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002), para se chegar ao preço-parâmetro, que será comparado ao preço considerado pela contribuinte como custo.

Como, evidentemente, a contribuinte considerou na formação do preço de revenda, todos os seus custos, inclusive os de frete e seguro, por ela assumidos, e os tributos incidentes na importação, o preço-parâmetro, formado a partir do preço de revenda, também tem nele embutido os citados custos, ou seja, trata-se de preço CIF, e não FOB, como quer fazer crer a impugnante.

Assim, para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela contribuinte, também o preço praticado deverá ter, em sua composição, tais custos. Comparar nada mais é do que subtrair um do outro, de modo que o efeito de tais custos na apuração de eventual ajuste a ser feito no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL será nulo.

É justamente dessa forma que se elimina a influência das parcelas do custo de aquisição que não têm qualquer relação de vinculação entre as empresas importadora e exportadora, e se analisa apenas o valor da mercadoria importada.

No mesmo sentido pode-se citar precedente da extinta 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes que, no acórdão 105-1671, enfrentou a questão com propriedade:

[...] A inclusão ou não dos valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis dependerá do método utilizado: PIC, PRL ou CPL.

c. Os valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis alteram de acordo com a variação do preço, das distâncias a serem percorridas, do tipo de transporte a ser utilizado, do peso transportado, entre outras variáveis. Desta maneira, nos casos de comparação direta entre os preços praticados na operação de importação de bens entre pessoas vinculadas e não vinculadas, como no método PIC, a inclusão dos valores mencionados alteraria a comparabilidade entre os preços praticados.

d. Neste mesmo sentido, teríamos a opção de não computar os referidos valores, quando da utilização do método CPL.

e. Não é o caso do PRL inscrito na legislação brasileira. Este método parte de um preço pelo qual o produto adquirido de uma pessoa vinculada é revendido a uma pessoa não vinculada. A partir deste preço de revenda são efetuados os ajustes deduzindo os valores legalmente especificados. Após o ajuste é deduzida uma margem legalmente estabelecida de 20%. **O empresário agrega ao Preço de Revenda os custos correspondentes ao frete, seguro e os impostos não recuperáveis. Desta maneira, se desconsiderarmos no Custo da Importação os valores relativos ao frete, seguro e dos impostos não recuperáveis a comparabilidade para fins de preço de transferência estaria prejudicada.**

[...]

No que tange aos argumentos a respeito da nova redação do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, nos termos da Lei nº 12.715, de 2012, comumente trazido ao debate, entendo que seu teor depõe contra a tese defendida pelos contribuintes. Explico.

Em primeiro lugar, caso o procedimento adotado pela Recorrente fosse adotada, os custos de frete e seguro suportados pelo importador somente seriam despesas dedutíveis em razão do disposto na redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96. Isso porque o alcance de tal dispositivo somente diria respeito à dedutibilidade de tais despesas. Ora, partindo-se de tal premissa, teríamos que concluir que a nova redação dada pela Lei nº 12.715/12 teria revogado a dedutibilidade das despesas com frete e seguro realizadas com pessoas não vinculadas nas operações de importações, uma vez que não mais comporão o cálculo do preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro. Não me parece, portanto, a melhor interpretação a tese de que a antiga redação do dispositivo tivesse como objetivo tornar dedutíveis tais desembolsos.

Há de se encontrar outra interpretação ao enunciado em questão. Nesse sentido, entendo que a melhor exegese do dispositivo legal em tela coaduna-se com o disposto no § 4º do art. 4º da IN SRF 243/2002, ou seja: o custo de seguro e frete, bem como dos tributos incidentes na importação, à luz da redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, deveria ser

incluído para fins de cálculo do preço praticado porque também estava contido na apuração do preço parâmetro. O objetivo da norma infralegal atacada era equalizar as bases comparativas, em nada desbordando do texto legal.

Retornando-se ao novo diploma legal, alguns outros comentários merecem ser feitos. Se por um lado o dispositivo passou a excluir do preço parâmetro as operações de frete e seguro contratadas com pessoas não vinculadas (e cujo ônus tenha sido do importador - FOB), por outro deixou evidente que nos casos de tais ônus não serem suportados diretamente pelo importador (CIF) os respectivos valores devem compor o preço praticado. Sem dúvida, a partir de 2013 (início de produção de efeitos da Lei nº 12.715/12), o grau de litigiosidade tende a diminuir.

Por outro lado, se é possível depreender que a nova redação pode alterar a exegese da anterior – por seu caráter, digamos, interpretativo -, não se pode desprezar que também pode se extrair que o novo texto legal inovou, passando a surtir efeitos a partir do ano-calendário de 2013. E pode-se enxergar ainda que há pontos interpretativos e pontos modificativos na norma. Assim, quem contratou com cláusula CIF pode enxergar que a Lei nº 12.715/12 aplica-se somente a partir de 2013; por outro lado, quem contratou com cláusula FOB dirá que a nova norma somente interpreta a norma anterior, traduzindo o espírito da *arm's length*. O Fisco, por sua vez, pode interpretar de maneira absolutamente inversa, entendendo que em relação à cláusula CIF o novo diploma foi interpretativo, mas no que tange à cláusula FOB aplicar-se-á somente a partir de 2013. O mesmo raciocínio aplica-se aos valores referentes aos tributos incidentes na importação e demais gastos aduaneiros. Portanto, o caráter de mitigação da litigiosidade Fisco-Contribuinte estampado na exposição de motivos da MP 563 possui muito mais caráter prospectivo que retrospectivo.

A meu ver, os pontos trazidos pela Lei nº 12.715, de 2012, revestem-se de caráter inovador no que tange à exclusão do preço praticado de algumas despesas. Se na redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, constava que “*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*”, o novo mandamento legal foi claro ao passar a permitir a exclusão da apuração do preço parâmetro dos valores de frete e seguro, de ônus do importador (FOB), quando contratados com pessoas não vinculadas e não localizadas em “paraísos fiscais”.

De outro ângulo, observa-se que se manteve a inclusão de tais valores no preço praticado quando a importação se der com cláusula CIF, pois, quisesse se alterar seu *quantum*, certamente o teria feito como o fez nos fretes e seguros contratados diretamente pela importadora com pessoas não vinculadas.

A questão da inovação fica ainda mais clara ao analisarmos o tratamento dos tributos incidentes na importação. Se na redação original do dispositivo em tela constava explicitamente que tais valores deveriam compor o preço praticado, o § 6º-A inserto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 12.715, de 2012, passou a determinar a exclusão dos tributos incidentes na importação da composição do preço praticado. Tal alteração, indubitavelmente, não pode ser tachada de interpretativa, pois altera diametralmente o tratamento de tais valores, primeiro incluindo-os no preço praticado, e, posteriormente, excluindo-os de seu cálculo.

Diante do exposto, concluo que, para fins determinação do preço praticado, qualquer exclusão, inclusive dos valores de frete, seguro, tributos, deve ser expressamente autorizada pela legislação, tal qual trazido pela Lei nº 12.715, de 2012.

Contudo, no caso concreto, os fatos geradores ocorreram no ano-calendário de 2000, em cuja época vigia a IN SRF n.º 38/97, cuja redação era distinta da contida na IN SRF n.º 243/2002.

Sobre o tema, colaciono o decidido no acórdão 9101-002.940, na sessão de 08 de junho de 2017, acórdão de relatoria do Conselheiro Luís Flávio Neto, transcrevendo excertos de interesse da ementa e do voto condutor do aresto:

Ementa:

IN SRF 38/97. INCIDÊNCIA AO CASO CONCRETO.
INAPLICABILIDADE DA IN SRF 32/2001.
ANTERIORIDADE.

Até 2001, a inclusão de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação, foi interpretada pela administração fiscal como uma opção e não um dever do contribuinte. Dicção do art. § 4º, art. 4º, da IN SRF 38/97, aplicável para os fatos geradores ocorridos no ano de 2001.

[...]

Voto condutor:

A Secretaria da Receita Federal enunciou instruções normativas sobre o tema.

A IN n. 38/97, estabeleceu a seguinte orientação em seu art. 4º, § 4º:

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

~~§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.~~

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, será efetuada com base nos métodos de que tratam o art. 6º, o § 10 do art. 12 e o art. 13. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 113, de 19 de dezembro de 2000)

§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

§ 3º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado por um dos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.

§ 4º Na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, **PODERÃO**, também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação. [grifos do apostos no acórdão]

Assim, como se pode observar, a IN 38/97 expressamente indicou uma **opção**: poderia o contribuinte optar pela inclusão ou não do frete, seguro e

tributos de importação na composição do preço praticado, a ser comparado com o preço parâmetro.

Embora a interpretação do art. 18 da Lei n. 9.430/96 tenha se mostrado controvertida, é inegável que, na vigência da IN n. 38/97, as autoridades fiscais mostravam-se vinculadas ao reconhecimento do contribuinte não incluir frete, seguro e tributos de importação na composição do preço praticado, a ser comparado com o preço parâmetro.

A referida IN 38/97 foi alterada pela IN 32, de **30.03.2001**, que dispôs:

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção, exceto na hipótese do § 1o, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

(...)

§ 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 os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

A IN 32/2001, contudo, não pode ser aplicada ao caso concreto, que diz respeito ao próprio período de 2001. Ocorre que, ainda que a IN 32/2001 seja vocacionada a regular a Lei n. 9.430/96, é evidente que conferiu tratamento mais gravoso ao contribuinte, pois passou a exigir do contribuinte a inclusão de preços, seguros e tributos incidentes na importação, enquanto a IN 38/97 tratava tal inclusão como uma opção.

Assim, ao optar pela não inclusão de frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro, o contribuinte agiu em conformidade não apenas com a IN n. 38/97 [...]

No mesmo sentido, em sessão realizada em 12 de setembro de 2011, no acórdão 9101-001.166, de relatoria da Conselheira Karem Jureidini Dias, assim consta em sua ementa:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA. VINCULAÇÃO. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. A autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento, está vinculada à Instrução Normativa, bem como ao direito por ela conferido ao contribuinte.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PRL - INCLUSÃO DE CUSTOS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA APURAÇÃO DO CUSTO - A IN SRF nº 38/97, em seu artigo 4º, § 4º, estabelece que a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na composição do custo é uma faculdade do contribuinte importador. Pela vinculação da autoridade administrativa ao referido ato normativo, deve tal faculdade ser respeitada, sob pena de nulidade do lançamento.

Acompanhando, então, esses argumentos transcritos que embasaram parte das razões de decidir de ambos os precedentes citados, tratando-se de fatos geradores ocorridos no ano de 2000, portanto sob a égide da IN SRF nº 38/97, creio que os princípios que regem a Administração Pública impõem a adoção do disposto nas normas complementares vigentes à época dos fatos geradores.

Nesse mesmo sentido, a própria Lei n.º 9.784, de 1999⁴, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, determina que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da segurança jurídica, vedando a aplicação retroativa de nova interpretação.

A esse respeito, em situação semelhante à ora analisada, a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já se pronunciou no sentido de fazer prevalecer a orientação contida em normas complementares expedidas pela Administração Tributária, aplicando-se novel interpretação somente com efeitos *ex nunc*. A esse respeito, em razão da importância do entendimento da PGFN sobre o tema, peço vênua para transcrever excerto substancial do Parecer PGFN/CAT n.º 1285/2008:

Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 19, de 7 de dezembro de 2007. Instrução Normativa RFB n.º 791, de 10 de dezembro de 2007. Fixação de Alcance no Tempo. Regra do Tempus Regit Actus. Estabelecimentos Hospitalares. Percentuais Diferenciados de Presunção para Fins de Fixação de Imposto de Renda. Princípio da Boa-Fé. Princípio da Segurança Jurídica. Eficácia Preclusiva da Decisão Administrativa Favorável ao Contribuinte.

29. A linha de entendimento é definitivamente fechada com os atos normativos cujo alcance temporal aqui se define, viz., os já citados Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 19, de 2007 e Instrução Normativa RFB n.º 791, de 2007. Cabe, porém, analisar quais os efeitos dos referidos documentos no que se refere à aplicação dessas regras no tempo.

30. São duas as linhas interpretativas que o momento sugere. Cuida-se dos efeitos temporais dos atos jurídicos. Preocupa-se com referenciais de boa-fé da Administração, bem como de segurança jurídica. Pretende-se a consensualidade, busca-se incansavelmente a segurança jurídica, tomando-se esta última como aquele valor proporcionado por "(...) instituições que garantem previsibilidade no emprego do poder" (Diogo de Figueiredo Moreira Neto, Curso de Direito Administrativo, Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 78). Vincula-se Administração e administrados, em regime de confiança; a este último não se pode penalizar, quando seguir orientação daquele primeiro. Fazê-lo é medida que potencializará a litigância.

31. Prioritariamente, a regra geral remete o intérprete à parêmia do tempus regit actum, isto é, em cada instante tributariamente alcançado aplica-se a disposição legal pertinente, bem como, para os efeitos do caso presente, o entendimento da Receita Federal, no momento específico, respeitando-se, bem entendido, decisões judiciais aplicáveis a fatos concretos. E do ponto de vista de interpretação de regra fiscal remete-se, com mais exatidão, para a mudança de critério exegeticamente.

32. Concretamente, cuida-se de hipótese de aplicação do art. 146, do Código Tributário Nacional, que dispõe que "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser

⁴ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”. Há mudança de critério jurídico, por parte da Administração, circunstância justificativa de projeções concretas de feição ex-nunc.

33. *Deve-se proteger e se estimular a boa-fé nas relações entre Administração e administrados. Colocando-se nos termos mais simples possíveis, não poderia a Administração projetar preteritamente novo entendimento, com prejuízo para quem, no passado, pautou negócios nos termos precisos das orientações administrativas, que então havia.*

34. *Junto à legalidade absoluta, busca-se um fair play, um jogo limpo, entre Fiscalização e fiscalizados, cuidando-se dos interesses do Fisco e dos contribuintes, que não são necessariamente antagônicos, na medida em que focalizados à luz do bem comum. Fide, sed cui, vide, confia, mas vê em quem, é advertência apropriada para o momento, no sentido de se fixar adequadamente a pauta de orientações apresentada pela Administração.*

35. *A boa-fé remete-nos à segurança jurídica. Nos termos de conhecido excerto doutrinário:*

“ Esta ‘segurança jurídica’ coincide com uma das mais profundas aspirações do Homem: a da segurança em si mesma, a da certeza possível em relação ao que o cerca, sendo esta uma busca permanente do ser humano. É a insopitável necessidade de poder assentar-se sobre algo reconhecido como estável, ou relativamente estável, o que permite vislumbrar com alguma previsibilidade o futura; e ela, pois, que enseja projetar e iniciar, conseqüentemente – e não aleatoriamente, ao mero sabor do acaso-, comportamento cujos frutos são esperáveis a médio e a longo prazo. Dita previsibilidade é, portanto, o que condiciona a ação humana. Esta é a normalidade das coisas. Bem por isso, o Direito, conquanto seja, como tudo o mais, uma constante mutação, para ajustar-se a novas realidades e para melhor satisfazer interesses públicos, manifesta e sempre manifestou, em épocas de normalidade, um compreensível empenho em efetuar suas inovações causando o menor trauma possível, a menor comoção, às relações jurídicas passadas que se perlongaram no tempo ou que dependem da superveniência de eventos futuros previstos” (Celso Antonio Bandeira de Mello, Curso de Direito Administrativo, São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 124-125).

36. *Para outro autor clássico, “a ela [a segurança jurídica] está visceralmente ligada a exigência de maior estabilidade das situações jurídicas, mesmo daquelas que na origem apresentem vícios de ilegalidade. A segurança jurídica é geralmente caracterizada como uma das vigas mestras do Estado de Direito” (Hely Lopes Meirelles, Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo: Malheiros, 2008, p. 99).*

37. *Há outra passagem, de autoria de Professora Titular de Direito Administrativo da Universidade de São Paulo, que em passo que converge tematicamente para com o tema aqui avaliado, observou, como segue:*

“A segurança jurídica tem muita relação com a idéia de respeito à boa-fé. Se a Administração adotou determinada interpretação como correta e a aplicou a casos concretos, não pode depois vir a anular atos anteriores, sob o pretexto de que os mesmos foram praticados com base em errônea interpretação. Se o administrado teve reconhecido determinado direito com base em interpretação adotada em caráter uniforme para toda a Administração, é evidente que a sua boa-fé deve ser respeitada. Se a lei deve respeitar o direito adquirido, o ato

jurídico perfeito e a coisa julgada, por respeito ao princípio da segurança jurídica, não é admissível que o administrado tenha seus direitos flutuando ao sabor das interpretações jurídicas variáveis no tempo” (Maria Sylvia Zanella Di Pietro, Direito Administrativo, São Paulo: Atlas, 2008, p. 80).

38. A matéria é presentemente objeto de lei. É que o art. 2º, caput, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, dispõe:

*“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, **segurança jurídica**, interesse público e eficiência”. (grifei) [grifos do original]*

39. *Segurança jurídica e boa-fé qualificam as instâncias interpretativas que a presente questão exige. Nesse sentido, boa-fé é locução de amplo uso no Direito Público. Especialmente, “a boa-fé não é elemento ou circunstância a ser considerada apenas no que diz respeito às relações de direito privado entre particulares, ou de direito penal; a consideração da boa ou má-fé, tanto do particular que se relaciona com a Administração Pública quanto do agente público que se relaciona com o administrado, é também essencial, configurando, sim, um princípio também de direito administrativo” (Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, Processo Administrativo, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 103).*

40. *O Supremo Tribunal Federal tem sido muito rigoroso com os exatos contornos da segurança jurídica. Por exemplo, em outra circunstância, e em contexto de outra discussão, por ocasião do Mandado de Segurança nº 22.357-0-DF, relatado pelo Ministro Gilmar Mendes, ementou-se que:*

“ (...) 5.Obrigatoriedade da observância do princípio da segurança jurídica enquanto subprincípio do Estado de Direito. Necessidade de estabilidade das situações do Estado de Direito. Necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente.

6. Princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica. Presença de um componente de ética jurídica e sua aplicação nas relações jurídicas de direito público”.

41. *Também em outra circunstância, e em outro contexto, o Supremo Tribunal Federal manifestou-se a propósito da aplicação do princípio da segurança jurídica, enquanto subprincípio do Estado de Direito; é o que se lê na ementa no mandado de segurança nº 24.268- 0-MG, relatado originariamente pela Ministra Ellen Gracie, com acórdão relatado pelo Ministro Gilmar Mendes. De igual modo, a segurança jurídica é vetor hermenêutico da questão de ordem em petição nº 2.900-3-RS.*

42. *E porque aplicável o art. 146 do CTN, deveria a Administração simplesmente verificar se o contribuinte recolheu no pretérito do modo exato como a própria Administração entendia que deveria ser feito. Tão-somente segue-se a compromisso anterior. Que deve ser cumprido.*

43. *E porque o quantum debeat originário já fora fixado pela própria Administração, o interessado que recolheu nos moldes preconizados não vislumbraria legitimidade em lançamentos suplementares, que decorrem de mudança de entendimento. Nesse sentido, que qualifica a boa-fé, é que a segunda hipótese emerge como solução que atenta para princípios e regras que regem a matéria. Indico, expressamente, o referido princípio, subsumido em regra, e refiro-me à parte final do inciso IV, do parágrafo único, do art. 2º, da Lei nº 9.784, de 1999.*

44. A **segurança jurídica**, circunstância que enseja identificação principiológica e normativa, derivada e sublimada na concepção de **boa-fé**, justifica, no caso presente, que se atente para o comando do art. 146 do Código Tributário Nacional, de modo que o Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 19, de 2007, bem como a Instrução Normativa RFB n.º 791, de 2007, sejam aplicados em seus respectivos aspectos prospectivos de tempo, alcançando situações ocorridas com e após a necessária publicação e conseqüente divulgação dos referidos atos normativos.

45. Respeitam-se situações pretéritas consolidadas, nos termos de legislação e orientação anteriormente vigentes. Deve-se verificar, caso a caso, qual o instrumento legal aplicável, com o propósito de se definir a natureza do serviço hospitalar investigado.

46. **Tempus regit actum**, o tempo rege o ato, é regra seminal que informa o direito ocidental, centrado na racionalidade, na busca de eficiência. A matéria não era de entendimento pacífico, não há regra geral absoluta que se aplique, especialmente porque os Tribunais oscilaram, transitando de interpretação ampliativa em favor do contribuinte para exegese restritiva em prol do Fisco.

47. *Ipsa facto*, o Ato Interpretativo RFB n.º 19, de 2007 e a Instrução Normativa RFB n.º 791, de 2007, operam-se *ex-nunc*, de modo prospectivo, não podendo suscitar surpresa no contribuinte, que no pretérito se comportara de acordo com a fórmula abraçada pela Administração.

48. O novo entendimento que a Administração Fiscal abraça qualifica modificação introduzida de ofício, identifica critério jurídico distinto, há lançamento (ainda que suplementar), circunstâncias que são alcançadas pelo primeiro fragmento da dicção do art. 146 do Código Tributário Nacional.

49. O superior cânone da *boa-fé*, ancorado na vedação de uso retroativo de norma tributária de maior imposição, síntese de uma segurança jurídica desejada por sociedade democrática, justificam que se respeite ao contribuinte que recolheu do modo como preconizado pela Administração. Por outro lado, o Ato Declaratório RFB n.º 19, de 2007, e a Instrução Normativa RFB n.º 791, de 2007, não autorizam que se defiram pretensões de restituição ou de repetição de indébito. Não é desse assunto que tratam, e nem se tem hipótese de eventual devolução.

50. Conclusivamente, os atos legais aqui estudados não alcançam situações jurídicas consolidadas. São dotados, *sic et simpliciter*, de efeitos prospectivos. Dada a necessidade de ação uniforme, adequado que a questão seja encaminhada ao Senhor Ministro de Estado da Fazenda, para análise, ponderação e eventual outorga de efeitos vinculantes, pesadas as razões aqui lançadas. À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 23 de junho de 2008.

ARNALDO SAMPAIO DE MORAES GODOY
Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

De acordo. Concordo. Encaminhe-se ao Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 26 de junho de 2008.

FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

Aprovo. Encaminhe-se ao Senhor Ministro de Estado da Fazenda.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 26 de junho de 2008.

LUÍS INÁCIO LUCENA ADAMS
Procurador-Geral da Fazenda Nacional

Conforme se observa, a própria Administração Tributária entende que, havendo alteração de entendimento sobre determinado tema, em prejuízo ao contribuinte, a nova interpretação deve ser aplicada prospectivamente, ou seja, com efeitos *ex nunc*, não havendo que se falar em retroatividade de nova interpretação que venha a prejudicar o contribuinte que se comportou conforme entendimento da Administração vigente à época dos fatos geradores.

Nesse mesmo sentido, convém destacar o disposto na Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, que dispõe sobre o processo de consulta:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

DOS EFEITOS DA CONSULTA

Art. 10. A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º (trigésimo) dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.

[...]

Art. 17. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem depois da sua publicação na Imprensa Oficial ou depois da ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada. [grifos nossos]

Ora, se uma decisão em processo de consulta, ainda que não formulada pelo contribuinte, lhe traz segurança suficiente para aplicar o entendimento da Administração Tributária sem que possa lhe ser exigido o tributo futuramente, não há como se imaginar não adotar o mesmo raciocínio para um ato (instrução normativa) dirigido absolutamente a todos os contribuintes.

Nesse contexto, a incidência da IN SRF nº 38/97 ao presente caso configura fundamento suficiente para o afastamento da parcela da exigência em questão, o que impõe o provimento do recurso do Contribuinte.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, na parte conhecida, por dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto