



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.001714/2004-24  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-005.838 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 08 de novembro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** NORTEL NETWORKS TELECOMUNICAÇÕES DO BRASIL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1999, 2000

RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. PARADIGMAS ANACRÔNICOS. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial cujos paradigmas colacionados não atacam fundamento autônomo do acórdão recorrido ou não se referem a interpretação da mesma legislação tributária tratada no recorrido. Se constatado que os acórdãos paragonados foram exarados à luz de fatos geradores ocorridos em períodos distintos e sujeito a arcabouços normativos diversos (paradigma anacrônico), não há que se falar em dissídio jurisprudencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella que votou pelo conhecimento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

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, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

## Relatório

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) recorre a esta 1ª Turma da CSRF em face do Acórdão n.º 1401-003.747 (sessão de 18/09/2019), que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário da contribuinte NORTEL NETWORKS TELECOMUNICAÇÕES DO BRASIL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA e negou provimento ao Recurso de Ofício, nos termos da seguinte ementa e dispositivo:

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

Ano-calendário: 1999, 2000

NULIDADE DA AUTUAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As falhas apontadas pela Recorrente como fulminadoras da autuação decorrem, não de irregular atuação da fiscalização e sim de problemas causados pela própria empresa no atendimento das solicitações realizadas, não havendo prejuízo à defesa nem irregularidade passíveis de anulação.

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇAS DE ESTOQUES. OMISSÃO DO REGISTRO DE COMPRAS. IMPROCEDÊNCIA.

Improcede a parte do lançamento relativo à omissão de registro de compras quando a fiscalização não demonstra que mesmo omitindo os registros das compras o valor a elas relativo foi utilizado pela empresa na composição do resultado, reduzindo-o indevidamente.

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇAS DE ESTOQUES. OMISSÃO DO REGISTRO DE SAÍDAS. PROCEDÊNCIA PARCIAL.

Exclui-se parte da autuação relativa à omissão de saídas de mercadorias quando se comprova que, após a realização de diligência com base na nova documentação apresentada pela empresa houve a redução da omissão, ou houve alteração no fundamento jurídico da autuação, que provoca sua inviabilidade.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. NÃO COMPROVAÇÃO DO MÉTODO INFORMADO EM DIPJ. APRESENTAÇÃO PARCIAL DE NOVO MÉTODO APÓS A FISCALIZAÇÃO. MANUTENÇÃO DO MÉTODO UTILIZADO PELA FISCALIZAÇÃO.

Não podem prevalecer o método de comparação informado pelo contribuinte em DIPJ quando o mesmo não apresenta cálculos e documentos a comprovar a sua opção. Diante da falta de comprovação do método escolhido a fiscalização pode realizar a apuração com o método de sua escolha não havendo a apresentação de novo método pelo contribuinte durante o procedimento fiscalizatório.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. EXCLUSÃO DE FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. EXCLUSÃO. PROCEDÊNCIA.

Devem ser excluídos na apuração dos preços para comparação, os valores de fretes, seguros e imposto de importação que são fixados por terceiros e cujos efeitos não devem modificar os valores dos preços das mercadorias adquiridas para efeitos de comparação.

GLOSA DE DESPESAS. DESPESAS COM “SERVICES AGREEMENT”. NÃO COMPROVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Mantém-se a autuação relativa à glosa de despesas com “Services Agreement” com a controlada do exterior quando não se comprova a efetiva realização dos serviços, emissão dos documentos fiscais de comprovação e seu pagamento efetivo.

#### MULTA AGRAVADA. DESCABIMENTO.

Inobstante as falhas na apresentação da documentação solicitada pela fiscalização, não é possível aplicar-se o agravamento da multa de ofício quando se demonstra que a fiscalizada não se furtou a atender as demandas da fiscalização durante o procedimento.

#### RECURSO DE OFÍCIO. IMPROCEDÊNCIA.

Improcede o recurso de ofício apresentado na Decisão recorrida quando se comprova o acerto das exonerações realizadas naquela decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para: i) excluir do lançamento os valores apontados pelo Relator em seu voto relativos à omissão de receitas por diferenças de estoque; ii) excluir do lançamento os valores relativos à omissão de compras; iii) excluir do lançamento relativo às adições ao preço de transferência os valores relativos ao frete, seguro e imposto de importação; iv) afastar o agravamento da multa de ofício; também por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

Trata-se de exigência de IRPJ e reflexos decorrentes de autos de infração baseados nas seguintes infrações, constatadas em relação aos anos-calendário 1999 e 2000: (i) omissão de receitas correspondente à diferença de estoques em relação ao consignado nos livros de registro de inventário; (ii) falta de comprovação de gastos, deduzidos na apuração do IRPJ e da CSLL, referentes a serviços contratados junto à controladora no exterior; e (iii) falta de adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de parcela do custo considerada indedutível pela legislação relativa a preços de transferência e referente a importações efetuadas de pessoas vinculadas.

No que atine às infrações mencionadas nos itens (i) e (iii), a multa de ofício foi agravada de 75% para 112,5%, nos termos dos arts. 44, § 2º, e 45 da Lei nº 9.430/1996, porque a autoridade lançadora entendeu que a contribuinte deixou de prestar, de forma reiterada, os esclarecimentos solicitados pela Fiscalização nos prazos estipulados nas intimações.

O mesmo procedimento fiscalizatório deu origem também a autos de infração de IPI, relativo a receitas omitidas nas saídas de mercadorias dos estabelecimentos equiparados a industrial, objeto dos processos administrativos nº 16327.001738/2004-38 (matriz) e nº 16327.001739/2004-28 (filial), que se encontram atualmente aguardando o julgamento dos Recursos Voluntários interpostos pela contribuinte.

No que interessa à atual fase processual, o Termo de Constatação e Encerramento de Fiscalização (fls. 3927-3943) aponta que a contribuinte indicou, nas DIPJ referentes aos anos-calendário 1999 e 2000, preços parâmetros exatamente iguais aos preços praticados, apesar de informar que teria utilizado o método CPL (custo de produção mais lucro) para fins de cálculo dos valores parâmetros.

Intimada a comprovar os valores de ajuste utilizados, a contribuinte não o fez, descumprindo o estabelecido no art. 39 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 38/1997 (que

regulamentava a aplicação da Lei n.º 9.430/1996). Com fundamento no parágrafo único daquele mesmo art. 39 (“*não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar convicção quanto ao preço, [...]*”), a autoridade tributária calculou os preços parâmetro aplicáveis ao caso pelo método do preço de revenda menos lucro de 20% (PRL20) e promoveu os devidos ajustes nos valores passíveis de dedução na apuração do IRPJ e da CSLL.

Cientificado do lançamento, o Contribuinte apresentou Impugnação cujos termos, no que interessa à matéria em litígio nos presentes autos, foram assim sintetizados pela decisão de primeira instância:

- a autoridade fiscal rejeitou a aplicação do método de determinação dos preços de transferência adotado pela impugnante (custo de produção mais lucro — CPL) e adotou o método do preço de revenda menos lucro (PRL), e, não obstante tenha se equivocado ao desconsiderar seus cálculos, os cálculos realizados no que se refere ao PRL também estão equivocados, já que indevidamente computam valores relativos ao frete e seguro na apuração do custo dos bens importados, além de não ter investigado a possibilidade de emprego do método dos preços independentes comparados (PIC);
- o método PRL, apontado pela fiscalização, impõe que os cálculos se façam excluindo os valores do frete, seguro e tributos incidentes na importação, sendo o § 6º do art. 18 da Lei n.º 9.430, de 1996, a única disposição sobre frete, seguro e tributos incidentes na importação;
- a Administração Tributária, por meio da Instrução Normativa (IN) SRF n.º 38, de 20 de abril de 1997, resolveu ser ainda mais benéfica ao contribuinte, permitindo que, diante de interpretações igualmente válidas, ele escolhesse qual das duas aplicar;
- em sendo no caso concreto mais benéfica ao contribuinte a não inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos na composição dos custos dos bens, serviços ou direitos importados, estes valores não podem ser impostos pela fiscalização quando da verificação dos cálculos realizados pelo contribuinte;
- o *caput* do art. 18 da Lei n.º 9.430, de 1996, não deixa dúvidas quanto à delimitação do âmbito de abrangência do controle de preços de transferência nas importações, limitando-o óbvia e claramente apenas às operações efetuadas com pessoas ligadas, o que não ocorre em relação aos valores de frete e seguro, e com muito mais razão aos tributos, pagos à própria autoridade brasileira;
- o que a IN n.º 38, de 1997, trouxe de benéfico ao contribuinte, a IN SRF n.º 243, de 11 de novembro de 2002, tentou modificar em seu prejuízo, omitindo a expressão "para efeito de dedutibilidade" em seu texto, incluindo ainda o mecanismo de cálculo do preço parâmetro, que em nada se assemelha ao objetivo da lei;

- a referida IN ainda procede a uma mudança mais sutil ao substituir a expressão "custo" por "preço praticado";
- outra alteração da IN n.º 243, de 2002, absolutamente discordante da Lei n.º 9.430, de 1996, foi separar o tratamento dos métodos em parágrafos diversos, trazendo ainda um tratamento diferenciado para os métodos CPL e PIC;
- não obstante a IN n.º 38, de 1997, concedesse ao contribuinte a faculdade de, na aplicação do PRL, computar ou não os valores relativos ao frete, seguro e tributos na apuração dos custos dos bens, serviços ou direitos importados, a Lei n.º 9.430, de 1996, estabelece que esses valores devem integrar o cálculo do custo, de modo que se poderia cogitar de desconsiderar os termos da IN para fazer prevalecer a lei;
- porém a consideração desses valores no preço dos bens importados para fins de controle dos preços de transferência não se coaduna com próprio espírito da Lei n.º 9.430, de 1996, já que no caso presente o seguro e o frete foram contratados com empresas independentes, não vinculadas à impugnante, e os tributos foram pagos à própria autoridade fiscal brasileira;
- ainda que se entendesse que tais valores deveriam integrar a composição dos preços de transferência, seria imperioso que se afastassem quaisquer penalidades e cobrança de juros de mora, nos termos do CTN, art. 100, parágrafo único;

Analisando a impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância julgou-a parcialmente procedente, exonerando parte do lançamento relacionado à omissão de receitas.

Inconformada com a manutenção de parte da autuação, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, que foi julgado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF juntamente com o recurso de ofício apresentado pela autoridade julgadora de primeira instância. Nos termos da ementa e do dispositivo já transcritos no início deste relatório, o Acórdão n.º 1401-003.747 (fls. 18517-18576) negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário.

O processo foi encaminhado de forma eletrônica à PGFN em 31/10/2019 (fl. 18577), dando-se a intimação pessoal presumida do Procurador da Fazenda em 02/12/2019, de acordo com o art. 79, *caput*, do Anexo II do RICARF. Em 16/12/2019, foi interposto Recurso Especial tempestivo (fls. 18583-18600), por meio do qual a Fazenda Nacional contestou o entendimento da decisão em relação à matéria “exclusão dos valores de frete, seguro e tributos de importação do preço praticado, para fins de comparação com o preço parâmetro do método PRL”.

Por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 18609-18617, a matéria foi admitida, nos seguintes termos:

#### **I – Identificação das matérias de divergência suscitadas no Recurso Especial**

Preço de transferência na importação - inclusão de frete, seguro e tributos no cálculo pelo método PLR

[...]

#### **Indicação da legislação objeto de divergência jurisprudencial**

Art. 18 da Lei n.º 9.430/96.

[...]

A Recorrente invoca dissídio nos seguintes termos:

“(...) O Colegiado *a quo* entendeu ser incabível a inclusão de frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro.  
(...)

(...)

Diversamente manifestou-se a Segunda Turma da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF, segundo a qual os valores relativos a frete, seguro e tributos sobre importação devem compor o preço praticado. (...)

(...)

No mesmo sentido manifestou-se a Segunda Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF, a qual posicionou-se no sentido de que o valor relativo a frete, seguro e tributos incidentes na importação devem compor o preço praticado. (...)

(...)

Patente, portanto, a divergência jurisprudencial. O Colegiado *a quo* entende que os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação não devem compor o preço praticado. Em sentido diametralmente oposto, a Segunda Turma da Terceira Câmara e a Segunda Turma da Quarta Câmara, ambas da Primeira Seção do CARF, entendem que os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação devem compor o preço praticado.

Com efeito, ocorre o 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 os preços a serem controlados são apenas aqueles contratados com pessoas vinculadas, o que não é o caso do frete, do seguro e dos tributos devidos na importação, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 1302-001.588, de 2014, e 1402-001.403, de 2013) decidiram, de modo diametralmente oposto, que "a norma aplicável à época do lançamento expressamente determinava que os valores relativos ao frete, seguro e tributos sobre importação compusessem o preço praticado (primeiro acórdão paradigma) e que o valor do frete, seguro e tributos incidentes na importação devem compor o preço praticado, quer nas operações com cláusula CIF (valor constante dos documentos de importação), quer nas operações com cláusula FOB (ônus suportado pelo importador)"(segundo acórdão paradigma).

Há clara divergência interpretativa acerca do alcance e da incidência do art. 18, da Lei n. 9.430/96.”

Passamos ao exame da divergência proposta, mediante o confronto entre a decisão recorrida e os paradigmas.

Transcrevem-se os trechos pertinentes do acórdão recorrido:

**“Exclusão do valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do PRL.**

(...)

Neste ponto entendo assistir razão aa Recorrente. A apuração dos preços de transferência tem de ser realizada com valores que se equivalem, sob pena de desvirtuar o procedimento.

(...) concluí que realmente a inclusão do frete, seguro e imposto de importação podem efetivamente desvirtuar a possibilidade de comparação dos preços para cálculo do ajuste.

O que acontece é que os valores de frete, seguros e tributos incidentes nas importações são valores definidos por terceiros e dos quais a empresa não tem possibilidade de manobra-los para fins de reduzir a incidência tributária, que é, ao final, o objetivo da aplicação da legislação de preços de transferência. Quanto de incluem valores que são determinados por terceiros na fixação do preço parâmetro se está modificando indevidamente este parâmetro para além do que a empresa possui de capacidade para determinar os preços.

Vejam-se alguns exemplos:

A) Mercadoria que podem ter sido adquiridas em meses diferentes e com taxas de impositação majoradas entre um período e outro;

B) Mercadorias que venham de um país que está passando por momento de conflitos internos que tenha provocado a majoração dos preços do frete.

C) Materiais que tenham de circular próximos a áreas em que ocorrem conflitos, que podem provocar o aumento dos custos dos seguros.

Vejam-se que estes acontecimentos são inerentes à atividade comercial mas não são causados ou provocados pela própria empresa para que sejam utilizados como componentes do preço-parâmetro para fins de ajustes de preços de transferência. Se assim continuar-se a proceder estaríamos realizando não ajustes do preço da mercadoria, mas sim ajustes dos valores acessórios da importação dos materiais que não podem ser imputados como responsabilidade da empresa.

(...)

Há ainda, outra detalhe importante a relacionar relativo à exclusão da influência destes itens sobre os preços praticados. O auto de infração objeto deste processo refere-se a períodos de apuração de 1999 e 2000, época na qual era vigente a instrução normativa n.º 32/97 [SIC]. Esta mesma instrução normativa já determinava, em seu art. 7º, que os valores de fretes e seguros não deveriam influir na formação dos preços de comparação, assim como outros itens.

Assim, em verdade, aquele entendimento estabelecido pela norma anterior é o que deveria ser aplicado para fins de ajustes de preços. Por estas razões reforço meu voto no sentido de determinar a exclusão dos valores de frete, seguros e imposto de importação para fins de cálculo dos ajustes.

Desta forma, dou provimento parcial ao recurso neste ponto para aceitar que em relação ao cálculo dos ajustes de preços de transferência sejam excluídos os valores de fretes, seguros e imposto de importação.”

O acórdão recorrido decidiu no sentido da exclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação, no cálculo dos ajustes de preços de transferência. A decisão

apontou três fundamentos independentes: 1) o fato de os valores de frete, seguro e imposto de importação serem definidos por terceiros, o que afastaria a possibilidade de sua manipulação em favor do contribuinte; 2) o fato de na atividade comercial ser comum que os valores de frete, seguro e imposto de importação sofram variações em razão de fatores externos ocasionais restritos a certos países ou períodos (alteração de alíquota tributária, conflitos internos, etc.); e 3) a vigência da IN SRF 38/1997, cujo art. 7º preveria que os valores de fretes e seguros não deveriam influir na formação de preços de comparação.

Fixado o entendimento da decisão recorrida, passamos ao exame dos paradigmas apresentados.

Destacamos os trechos dos paradigmas relevantes e suficientes ao exame da divergência suscitada.

Primeiro paradigma, acórdão nº 1302-001.588

No voto condutor, lê-se:

**‘DO FRETE, SEGURO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO**

Por último, com relação ao preço-praticado, questiona a recorrente a inclusão, nele, das parcelas referentes ao frete, seguro e tributos sobre importação.

Não tem razão a recorrente, pois as despesas com frete, seguro e tributos devem compor o preço-praticado, já que expressamente assim dispunha o § 6º do art. 18 da Lei 9.430/96.

Na verdade, equivoca-se a recorrente ao não perceber que o método PRL é opcional e presuntivo. Explico. Primeiro, o método PRL presume um preço parâmetro a partir do preço de revenda menos uma margem fixa de lucro predeterminada em lei, o que o torna um método muito mais fácil de ser aplicado. Por outro lado, sendo presuntivo, não poderia ser obrigatório, ele é facultativo, pois o contribuinte pode sempre optar pelo PIC ou pelo CPL.

Segundo, o legislador ao fixar as condições desse método facultativo e presuntivo, em um primeiro momento, expressamente determinou que os valores relativos ao frete, seguro e tributos sobre importação compusessem o preço-praticado (§ 6º do art. 18 da Lei 9.430/96). Ora, em se tratando de um método facultativo e presuntivo é lógico que cabe ao contribuinte analisar quando é vantajoso a sua aplicação.

Da mesma forma que no lucro presumido, presume-se as despesas e custos, para apurar o lucro; no PRL, presume-se a margem de lucro, para se apurar o custo do bem importado (preço-parâmetro). Note-se, porém, que o preço de revenda é real, pois deve ser aquele informado na escrita contábil do contribuinte, assim sendo, esse preço de revenda é impactado por todos os custos do contribuinte, inclusive pelo valor do frete, seguro e tributos sobre importação. Assim, é sim importante que tais valores (frete, seguro e tributos) sejam incluídos no preço-praticado, para que não fique comprometida a comparabilidade entre preço-parâmetro e preço-praticado.

Por sua vez, quando estamos tratando de normas excepcionais, como essa que estabelece, no campo tributário, um método facultativo e presuntivo, a boa exegese determina a aplicação de uma interpretação estrita, não extensiva. Assim sendo, outra não pode ser a interpretação do § 6º do art. 18 da Lei 9.430/96 (na redação vigente à época), senão aquela que conclui pela inclusão dos valores de frete, seguro e tributos sobre importação no preço-praticado.

Ademais, somente a partir da Lei 12.715/12 é que as despesas com frete, seguro e tributo incidente na importação e os gastos aduaneiros deixaram de integrar o preço-praticado.”

Segundo paradigma, acórdão n.º 1402-001.403

O voto vencedor se pronunciou nestes termos:

“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 n.º 243/2002 reflete o disposto no § 6º do art. 18 da Lei n.º 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos.

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.

As razões de decidir da Turma julgadora *a quo* merecem ser transcritas por bem refletirem meu entendimento sobre o tema:

*‘O supra transcrito artigo 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/96, 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 obvio. 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, item II, da Lei n.º 9.430/96, supra transcrita, e do artigo 12 da IN SRF n.º 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 (...)*

(...)

*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 prego de transferência estaria prejudicada.***

[...]'

(...)

(...) 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.

(...)

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 (...). No presente caso, à época dos fatos geradores, além de não prever as exclusões de frete, seguro e tributos aduaneiros, a norma impunha sua inclusão para fins de cálculo do preço praticado. Portanto, correta a decisão recorrida ao confirmar, nesse ponto, o procedimento adotado pela Fiscalização.”

(destaques originais)

Confrontadas as decisões, entendemos claramente demonstrado o dissídio acerca da inclusão ou não dos valores de frete, seguro e imposto aduaneiro para cálculo do ajuste de preço de transferência pelo método PLR. É certo que os paradigmas entendem que, no caso de apuração com base no método PLR, a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação estava expressamente prevista na redação original do § 6º do art. 18 da Lei 9.430/96, entendimento claramente oposto ao manifestado pelo colegiado *a quo*. Vale registrar que as decisões comparadas são todas anteriores à vigência da Lei 12.715/12.

No mérito, requer a Fazenda Nacional o provimento de seu Recurso Especial e a consequente reforma do acórdão recorrido no quesito objeto da insurgência.

O processo foi encaminhado à unidade de origem para que a contribuinte fosse cientificada do Acórdão n.º 1401-003.747, do recurso especial da Fazenda Nacional e de sua admissão.

Antes mesmo de sua intimação formal, a Contribuinte apresentou, em 09/03/2020 (fl. 18619), as Contrarrazões de fls.18621-18658, cujos principais argumentos podem ser assim sintetizados:

- o Recurso Especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido porque inexistente dissídio jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigmas, uma vez que as decisões confrontadas foram exaradas à luz de arcabouços normativos diversos, configurados em momentos distintos, o que faz com que os paradigmas indicados pela recorrente sejam anacrônicos para fins de caracterização da divergência aventada;

- embora os três acórdãos se refiram ao art. 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/1996, fato é que tal dispositivo traz uma regra genérica, que é interpretada segundo Instruções Normativas vigentes no momento da ocorrência de cada fato gerador;

- o acórdão recorrido trata de fatos ocorridos em 1999 e 2000, quando vigia a IN SRF n.º 38/1997, enquanto os acórdãos indicados como paradigmas debatem fatos geradores verificados em 2007 e 2008, quando estava em vigor a IN SRF n.º 243/2002;

- até o ano de 2001, a IN SRF n.º 38/1997 dispunha que a inclusão dos custos de frete, seguro e impostos no preço praticado era permitida (sendo, portanto, opcional); com o advento da IN SRF n.º 243/2002, a adoção do preço CIF pelos sujeitos passivos passou a ser obrigatória, condição que influenciou diretamente as conclusões das decisões paradigmas (ainda que a IN não seja mencionada expressamente);

- verifica-se assim que há, também, ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas: a solução jurídica adotada em cada julgado foi diversa porque os casos concretos tratavam de períodos diversos, regidos por arcabouços jurídicos distintos;

- além disso, o recurso especial distorce as premissas adotadas pelo acórdão recorrido (ano-calendário da ocorrência do fato gerador e a norma vigente quando da sua ocorrência) a fim de possibilitar sua comparação com os supostos paradigmas;

- em relação ao Acórdão paradigma n.º 1302-001.588, verifica-se que a decisão já foi substituída pelo Acórdão n.º 9101-002.840, que decidiu pelo desprovisionamento do recurso especial do sujeito passivo, e que esta última decisão, mesmo sendo aparentemente um paradigma mais adequado, não foi indicada pela recorrente, muito provavelmente por ser mais explícita quanto ao peso da IN SRF n.º 243/2002 em suas conclusões;

- já o Acórdão n.º 1402-001.403, segundo paradigma, é claro no sentido de que o auto de infração ali debatido incluiu os valores de frete, seguro e tributos no preço praticado em razão da interpretação conferida, pela RFB, ao art. 4º, § 4º da IN SRF n.º 234/2002;

- diante do exposto, torna-se impossível o conhecimento do Recurso Especial fazendário, uma vez que os acórdãos paradigmas são anacrônicos com relação ao acórdão

recorrido, debruçando-se sobre norma com vigência posterior ao anos-calendários controvertidos no presente processo.

No mérito, requer que não seja provido o apelo especial, mantendo-se o acórdão recorrido.

Não houve interposição de Recurso Especial pela Contribuinte em relação à parte do Acórdão n.º 1401-003.747 que lhe foi desfavorável.

Em seguida, os autos foram sorteados a este conselheiro para relato.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

### 1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo.

Intimada, o Contribuinte apresentou Contrarrazões, requerendo o não conhecimento do Apelo Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Em suma, o Recorrido defende que os acórdãos paradigmas indicados pela PGFN (n.º 1302-001.588 e n.º 1402-001.403) seriam anacrônicos em relação ao acórdão recorrido porque, embora todas as decisões tratem do art. 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/1996, os atos infralegais que representavam a interpretação dada pela Administração tributária ao dispositivo eram diversos nos períodos em que ocorreram os fatos geradores analisados em cada caso.

Nos anos-calendário 1999 e 2000, período examinado pelo acórdão recorrido, o entendimento da Administração era consubstanciado na IN SRF n.º 38/1997, que dispunha, segundo a contribuinte, que “*a inclusão dos custos de frete, seguro e impostos no preço praticado era permitida, sendo, portanto, opcional”*. Já em 2007 e 2008, anos em que ocorreram os fatos geradores debatidos nos acórdãos paradigmas, vigia a IN SRF n.º 243/2002, “*que passou a obrigar os sujeitos passivos a adotar o preço CIF*”.

Defende o Contribuinte que a existência de atos infralegais distintos nos períodos identificados, adotando entendimentos antagônicos em relação à inclusão dos valores de frete, seguro e imposto sobre a importação no preço praticado para fins de comparação com preços parâmetros, teria sido determinante para que os acórdãos recorrido e paradigmas chegassem a conclusões diversas a respeito do tema, ainda que as Instruções Normativas não tenham sido expressamente mencionadas na fundamentação das decisões.

Diante do que expõe, a Recorrida argumenta que não se configurou dissídio jurisprudencial apto a amparar o conhecimento do recurso especial.

Com base na mesma fundamentação, defende ainda que inexistiria similitude fática entre as decisões confrontadas (os casos concretos diriam respeito a períodos diversos, regidos por arcabouços jurídicos distintos, o que levou a soluções jurídicas dissonantes) e que a Fazenda Nacional teria distorcido premissas adotadas pelo acórdão recorrido (ano-calendário da ocorrência do fato gerador e a norma vigente quando da sua ocorrência) com a finalidade de possibilitar seu cotejo com os paradigmas.

Tratando especificamente do Acórdão n.º 1302-001.588, o Contribuinte questiona os motivos pelos quais a Fazenda Nacional não teria indicado como paradigma o Acórdão n.º 9101-002.840, que o substituiu (negou provimento ao recurso especial do sujeito passivo contra a decisão da Turma Ordinária). Segundo o Recorrido, a escolha da PGFN dever-se-ia ao fato de o acórdão da 1ª Turma da CSRF ter sido claro em relação à influência da IN SRF n.º 243/2002 sobre sua decisão.

Pois bem. Julgo que a análise acerca das arguições de não conhecimento recursal elencadas pelo Contribuinte, deve iniciar-se pelo exame da fundamentação adotada em cada decisão cotejada na construção de seu entendimento acerca da matéria “exclusão dos valores de frete, seguro e tributos de importação do preço praticado, para fins de comparação com o preço parâmetro do método PRL”.

Ao tratar da matéria, o voto condutor do Acórdão n.º 1401-003.747, ora recorrido, teceu as seguintes considerações:

A DRJ alega que está correta a apuração com base no preço CIF. O contribuinte em sua impugnação alega que o cálculo deveria ser feito com base no valor FOB. Alega apresentar precedentes do CARF neste sentido.

Alega que a neutralidade da norma somente se atinge se o frete, seguro e tributos sobre as importações não gerem qualquer adição ao lucro. Apresente extensa argumentação a justificar seu entendimento. Toda ela baseada no acórdão n.º 108-09763.

Comparabilidade. Alega que a inclusão do frete e seguro para permitir a equivalência de grandezas comparáveis. Alega que a adoção da comparabilidade gera efeitos absurdos e que não é possível a adoção de soluções excepcionais. O primeiro passo prova do raciocínio que ora se propõe depende de se enfrentar a seguinte questão: qual a consequência da inclusão do frete, do seguro e dos tributos incidentes na importação no cálculo dos preços de transferência, na sistemática CPL (é bom lembrar que o referido § 6º estende-se a qualquer método)?

O preço parâmetro, apurado pelo método CPL, deveria, nesse caso, ser comparado com o custo do importador, incluídos o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação.

Como o método CPL apura o preço parâmetro a partir do custo do exportador, acrescido de uma margem de 20%, dir-se-á que o custo do exportador, acrescido da margem de 20% deve ser equivalente ao preço pago pelo importador, acrescido do frete, do seguro e dos tributos incidentes na importação. Ora, como o custo do exportador não inclui o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação, significa dizer que na margem máxima de 20%, exigida do exportador, já deveriam estar incluídos o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação.

Ou seja: a legislação brasileira exigiria que a margem bruta do exportador (lembre-se que a margem de lucro, no CPL é bruta), limitada ao máximo de 20%, incluiria, além de todas as despesas do exportador, no exterior (não incluídas no custo) e seu lucro líquido, também o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação.

Ao fim de outras explicações protesta pela reforma da decisão combatida.

**Neste ponto entendo assistir razão aa Recorrente. A apuração dos preços de transferência tem de ser realizada com valores que se equivalem, sob pena de desvirtuar o procedimento.**

Até pouco tempo atrás tinha entendimento diverso acerca destas exclusões pois me baseava em precedentes do CARF que adotavam os preços CIF como base de comparação.

No entanto após alguns processos novos que chegaram a esta turma e novas decisões apresentadas em sentido contrário entendi por reanalisar esta situação e conclui que realmente **a inclusão do frete, seguro e imposto de importação podem efetivamente desvirtuar a possibilidade de comparação dos preços para cálculo do ajuste.**

O que acontece é que **os valores de frete, seguros e tributos incidentes nas importações são valores definidos por terceiros e dos quais a empresa não tem possibilidade de manobra-los para fins de reduzir a incidência tributária, que é, ao final, o objetivo da aplicação da legislação de preços de transferência.** Quanto de incluem valores que são determinados por terceiros na fixação do preço parâmetro se está modificando indevidamente este parâmetro para além do que a empresa possui de capacidade para determinar os preços.

Vejam-se alguns exemplos:

A) Mercadoria que podem ter sido adquiridas em meses diferentes e com taxas de imposição majoradas entre um período e outro;

B) Mercadorias que venham de um país que está passando por momento de conflitos internos que tenha provocado a majoração dos preços do frete.

C) Materiais que tenham de circular próximos a áreas em que ocorrem conflitos, que podem provocar o aumento dos custos do seguros.

Vejam-se que estes acontecimentos são inerentes à atividade comercial mas não são causados ou provocados pela própria empresa para que sejam utilizados como componentes do preço-parâmetro para fins de ajustes de preços de transferência. Se assim continuar-se a proceder estaríamos realizando não ajustes do preço da mercadoria, mas sim ajustes dos valores acessórios da importação dos materiais que não podem ser imputados como responsabilidade da empresa.

Por isso, apresentou os precedentes abaixo deste CARF que seguem neste sentido.

[...]

**Há ainda, outro detalhe importante a relacionar relativo à exclusão da influência destes itens sobre os preços praticados. O auto de infração objeto deste processo refere-se a períodos de apuração de 1999 e 2000, época na qual era vigente a instrução normativa nº 32/97<sup>1</sup> [sic]. Esta mesma instrução normativa já determinava, em seu art. 7º, que os valores de fretes e seguros não deveriam influir na formação dos preços de comparação, assim como outros itens.**

---

<sup>1</sup> Trata-se de equívoco de digitação do acórdão recorrido, uma vez que é sabido que nos anos-calendário de 1999 e 2000 vigia a IN SRF nº 38/97 e a essa norma complementar é a que se referia o aresto em questão.

Assim, em verdade, aquele entendimento estabelecido pela norma anterior é o que deveria ser aplicado para fins de ajustes de preços. Por estas razões reforço meu voto no sentido de determinar a exclusão dos valores de frete, seguros e imposto de importação para fins de cálculo dos ajustes.

Desta forma, dou provimento parcial ao recurso neste ponto para aceitar que em relação ao cálculo dos ajustes de preços de transferência sejam excluídos os valores de fretes, seguros e imposto de importação. [grifos nossos]

Verifica-se que o acórdão recorrido refere-se inicialmente ao § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 e pondera que, tendo em vista que a comparação entre preços praticados e parâmetros, para cálculo dos ajustes, deve se dar entre grandezas equivalentes, faz-se necessário excluir da análise os valores de frete, seguro e imposto de importação.

Prevaleceu o entendimento de que, como tais valores são determinados por terceiros, e não pelo contribuinte (que não pode, evidentemente, manobrá-los para reduzir a incidência tributária), sua inclusão nos preços poderia desvirtuar o procedimento de comparação para fins de cálculo dos ajustes necessários.

Como fundamento adicional, subsidiário (“*Há ainda, outro detalhe importante...*”), o voto aponta que vigia, nos anos-calendários 1999 e 2000, a IN SRF nº 32/1997 [sic], cujo art. 7º declarava que valores de fretes e seguros não deveriam influir na formação dos preços de comparação.

Conclui-se portanto que, diferentemente do que afirma o Contribuinte, a IN SRF nº 38/1997 não desempenhou papel *determinante* no raciocínio jurídico desenvolvido pelo acórdão recorrido, pois, pelo primeiro fundamento do acórdão recorrido, os autos de infração já não se sustentariam com base no disposto no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996, independentemente de qualquer norma complementar. Entretanto, não há dúvidas de que o acórdão recorrido traz um segundo fundamento que, por si só, também seria capaz de infirmar os lançamentos, qual seja, o disposto no art. 7º da IN SRF nº 38/97. Pede-se vênias para novamente reproduzir-se o excerto da decisão recorrida a esse respeito:

**Há ainda, outra detalhe importante a relacionar relativo à exclusão da influência destes itens sobre os preços praticados. O auto de infração objeto deste processo refere-se a períodos de apuração de 1999 e 2000, época na qual era vigente a instrução normativa nº 32/97 [sic]. Esta mesma instrução normativa já determinava, em seu art. 7º, que os valores de fretes e seguros não deveriam influir na formação dos preços de comparação, assim como outros itens.**

Assim, em verdade, aquele entendimento estabelecido pela norma anterior é o que deveria ser aplicado para fins de ajustes de preços. **Por estas razões reforço meu voto** no sentido de determinar a exclusão dos valores de frete, seguros e imposto de importação para fins de cálculo dos ajustes.

Desse modo, há de se examinar se os paradigmas colacionados pela PGFN atacam os dois fundamentos autônomos contidos no aresto recorrido a fim de comprovar a divergência jurisprudencial sobre a matéria.

Passando à análise dos paradigmas, o Acórdão n.º 1302-001.588 analisou a mesma controvérsia nos seguintes termos, extraídos de seu voto condutor:

Por último, com relação ao preço praticado, questiona a recorrente a inclusão, nele, das parcelas referentes ao frete, seguro e tributos sobre importação.

Não tem razão a recorrente, pois **as despesas com frete, seguro e tributos devem compor o preço praticado, já que expressamente assim dispunha o § 6º do art. 18 da Lei 9.430/96.**

Na verdade, equivocou-se a recorrente ao não perceber que **o método PRL é opcional e presuntivo**. Explico. Primeiro, **o método PRL presume um preço parâmetro a partir do preço de revenda menos uma margem fixa de lucro predeterminada em lei**, o que o torna um método muito mais fácil de ser aplicado. Por outro lado, sendo presuntivo, não poderia ser obrigatório, ele é facultativo, pois o contribuinte pode sempre optar pelo PIC ou pelo CPL.

Segundo, **o legislador ao fixar as condições desse método facultativo e presuntivo, em um primeiro momento, expressamente determinou que os valores relativos ao frete, seguro e tributos sobre importação compusessem o preço-praticado (§6º do art. 18 da Lei 9.430/96)**. Ora, em se tratando de um método facultativo e presuntivo é lógico que cabe ao contribuinte analisar quando é vantajoso a sua aplicação.

Da mesma forma que no lucro presumido, presume-se as despesas e custos, para apurar o lucro; no PRL, presume-se a margem de lucro, para se apurar o custo do bem importado (preço-parâmetro). Note-se, porém, que o preço de revenda é real, pois deve ser aquele informado na escrita contábil do contribuinte, assim sendo, esse **preço de revenda é impactado por todos os custos do contribuinte, inclusive pelo valor do frete, seguro e tributos sobre importação**. Assim, **é sim importante que tais valores (frete, seguro e tributos) sejam incluídos no preço-praticado, para que não fique comprometida a comparabilidade entre preço-parâmetro e preço-praticado**.

Por sua vez, quando estamos tratando de normas excepcionais, como essa que estabelece, no campo tributário, um método facultativo e presuntivo, a boa exegese determina a aplicação de uma interpretação estrita, não extensiva. Assim sendo, **outra não pode ser a interpretação do §6º do art. 18 da Lei 9.430/96 (na redação vigente à época), senão aquela que conclui pela inclusão dos valores de frete, seguro e tributos sobre importação no preço-praticado**.

Ademais, **somente a partir da Lei 12.715/12 é que as despesas com frete, seguro e tributo incidente na importação e os gastos aduaneiros deixaram de integrar o preço praticado**. Ocorre, porém, que não se pode querer retroagir tal norma, ainda que seja para beneficiar a Recorrente, pois não se trata de norma penal tributária. [destaques ora inseridos]

A decisão paradigma constrói sua análise a partir do texto legal do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996, concluindo que o dispositivo determina a inclusão dos valores de frete, seguros e imposto de importação nos preços-praticados. Na sequência, aborda o caráter presuntivo do método PRL e constata que o preço de revenda, seu ponto de partida, sofre o impacto de *“todos os custos do contribuinte, inclusive (...) valor do frete, seguro e tributos sobre*

*importação*”, sendo então importante que os mesmos valores “*sejam incluídos no preço-praticado, para que não fique comprometida a comparabilidade entre preço-parâmetro e preço-praticado*”.

Conforme se observa, ao contrário do alegado pelo Sujeito Passivo, não identifico na decisão exposta no acórdão paradigma a influência que a Contribuinte recorrida quer atribuir à IN SRF n.º 243/2002. O Acórdão n.º 1302-001.588 desenvolve seu raciocínio a partir do texto do § 6º do art. 18 da Lei n.º 9.430/1996 (que era, em 2008, o mesmo que vigia em 1999/2000) e declara, inclusive, que “*somente a partir da Lei 12.715/12 é que as despesas com frete, seguro e tributo incidente na importação e os gastos aduaneiros deixaram de integrar o preço praticado*”, o que deixa evidente que o julgado não deu à IN SRF n.º 243/2002 a relevância que a contribuinte enxerga. É certo que a decisão da CSRF que confirmou esse paradigma, Acórdão n.º 9101-002.840, citou expressamente o texto da IN SRF n.º 243/2002, contudo, não foi esse o acórdão indicado pela PGFN como suposta divergência ao recorrido, não podendo dele se extrair fundamentos para exame da admissibilidade do Apelo Fazendário.

Por outro lado, não se pode afirmar que o paradigma em questão reformaria o recorrido em relação ao segundo fundamento contido no voto condutor do aresto recorrido, qual seja, que a IN SRF n.º 38/97 possibilitava ao contribuinte a não inclusão dos valores frete, seguros e imposto de importação no preço praticado, conforme se extrai da passagem do voto condutor da decisão recorrida ao afirmar “*Esta mesma instrução normativa já determinava, em seu art. 7º, que os valores de fretes e seguros não deveriam influir na formação dos preços de comparação, assim como outros itens*”.

Aliás, este mesmo colegiado, em decisão recente (Acórdão n.º 9101-005.765), de relatoria do Ilustre Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli já descartou esse mesmo paradigma levando ao não conhecimento de Recurso Especial da PGFN sobre a mesma matéria. Confira-se excertos do voto condutor desse aresto:

Como se vê, o Colegiado *a quo* decidiu favoravelmente à exclusão das despesas de frete, seguro e tributos sobre importação no preço praticado sujeito à aplicação da regra de preços de transferência pelo PRL com fundamento legal no §6º do art. 18 da Lei 9.430/96 e à luz da Instrução Normativa n.º 38/97.

De fato, o voto condutor, ao incorporar expressamente o entendimento exposto pelo ex-Conselheiro Lucas Bevilacqua, se valeu do fundamento de que a IN SRF n.º 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.*

Nesse contexto, pretende a PGFN reformar essa decisão com base no entendimento exposto nos Acórdãos **1302-001.588** – fls. 1.000/1.010 e **9101-003.508** – fls. 1.011/1.071, os quais realmente concluíram pela necessidade de inclusão das despesas de frete, seguro e tributos sobre importação no preço praticado.

Ocorre, porém, que esses julgados dizem respeito a autuações que envolveram períodos nos quais a referida IN n.º 38/97 - que foi usada como fundamento autônomo do acórdão - já tinha sido revogada e inclusive alterada pela IN SRF n.º 243/02 justamente no ponto que regulamentou o §6º do art. 18 da Lei 9.430/96.

Em outras palavras, os acórdãos paradigmas, apesar de tratarem do mesmo assunto (preço CIF x FOB), analisaram a matéria sob a vigência da IN SRF n.º 243/02, normativo este que passou a “**obrigar**” os sujeitos passivos a adotar o preço CIF.

Nesse ponto, cumpre observar que o RICARF estabelece que o recurso especial, para ser conhecido, deve demonstrar a divergência na interpretação da **mesma legislação** interpretada pelo acórdão recorrido, o que não restou observado pela recorrente ao não levar em conta a indicação expressa da IN 38/97 nas razões de decidir da decisão recorrida.

De acordo com o “Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial”:

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária. [...]

**Da mesma forma, não há que se falar em dissídio jurisprudencial, quando o confronto é estabelecido entre acórdãos exarados à luz de arcabouços normativos diversos, configurados em momentos distintos (paradigma anacrônico)”** (página n.º 50 do Manual - destacado)

Dessa forma, o Acórdão n.º 1302-001.588 não se presta para fins de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN.

Por fim, o segundo acórdão trazido pela PGFN como paradigma (n.º 1402-001.403) traz as seguintes ponderações em seu voto vencedor:

**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 n.º 243/2002 reflete o disposto no §6º do art. 18 da Lei n.º 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos.**

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.

As razões de decidir da Turma julgadora *a quo* merecem ser transcritas por bem refletirem meu entendimento sobre o tema:

*O supra transcrito artigo 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/96, 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 obvio. 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, item II, da Lei n.º 9.430/96, supra transcrita, e do artigo 12 da IN SRF n.º 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:

[...]

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, de modo oposto ao Conselheiro Pelá, entendo que seu teor depõe contra a recorrente. Explico.

Em primeiro lugar, caso a tese da recorrente fosse adotada, bem como os fundamentos do I. Conselheiro Carlos Pelá, 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, conforme exposto no voto do D. Conselheiro, 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 com pessoas vinculadas, 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. 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.**

[...] [destaques ora inseridos]

Constata-se que o segundo acórdão recorrido, sim, fundamenta sua conclusão de forma contundente no teor da IN SRF nº 243/2002, declarando expressamente que a melhor interpretação a ser dada ao § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 é aquela trazida pelo art. 4º, § 4º, da Instrução Normativa: os valores de seguro, frete e imposto de importação devem ser incluídos para fins de cálculo do preço praticado porque também estão contidos na apuração do preço parâmetro.

O raciocínio jurídico desenvolvido no acórdão, que trata de fatos geradores ocorridos em 2007, obviamente não pode ser aplicado ao caso debatido nos presentes autos, que

se refere a eventos de 1999 e 2000, quando logicamente inexistia o ato infralegal indicado como fundamento da decisão. Portanto, em relação ao segundo acórdão indicado no Recurso Especial (Acórdão n.º 1402-001.403), entendo que cabe razão à Recorrida em sua alegação de que a decisão não se presta ao papel de paradigma apto a configurar divergência jurisprudencial frente ao acórdão recorrido.

Diante de todo o exposto, encaminho meu voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial.

## **2 CONCLUSÃO**

Isso posto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto