



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 16327.001864/2004-38 |
| ACÓRDÃO | 1302-007.244 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 10 de setembro de 2024 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | EVONIK DEGUSSA BRASIL LTDA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. PREÇO PRATICADO. LEI Nº 9.430, DE 1996. INCLUSÃO.

Desde a edição da Lei nº 9.430, de 1996, e até a entrada em vigor do art. 38 da Medida Provisória nº 563, de 2012, convertida na Lei nº 12.715, 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.

PREÇO PRATICADO. ESTOQUE FINAL.

O preço praticado retrata o custo de aquisição de produtos importados de empresas vinculadas e, desse modo, independe da quantidade vendida pela empresa e, conseqüentemente, da quantidade que permanece em estoque ao final do período de apuração

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à exclusão do preço parâmetro dos valores de frete e seguros, cujo ônus tenha sido da importadora, e dos tributos não recuperáveis, vencidos os Conselheiros Marcelo Oliveira (relator) e Henrique Nimer Chamas, que votaram por dar provimento ao recurso em relação a tal matéria. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto aos cálculos referentes ao estoque final de mercadorias, nos termos do relatório e voto do relator. Designado para redigir o voto vencedor,

quanto à matéria em relação à qual o relator foi vencido, o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo. O Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva não votou, quanto à exclusão de frete, seguros e tributos, pois a matéria já foi votada pelo Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, conforme art. 110, §5º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

Assinado Digitalmente

Marcelo Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Marcelo Oliveira, Natalia Uchoa Brandao, Wilson Kazumi Nakayama, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente a conselheira Maria Angelica Echer Ferreira Feijó.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (RV), fls. 0965/0984, interposto contra decisão de primeira instância, proferida por Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), fls. 0931/0943, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 1999 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível falar em nulidade do Auto de Infração.

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

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

PREÇO PRATICADO. ESTOQUE FINAL.

O preço praticado retrata o custo de aquisição de produtos importados de empresas vinculadas e, desse modo, independe da quantidade vendida pela empresa e, conseqüentemente, da quantidade que permanece em estoque ao final do período de apuração.

QUANTIDADES SUJEITAS A AJUSTE. CÁLCULOS MAIS BENÉFICOS À CONTRIBUINTE.

Na apuração da matéria tributável, consideram-se as quantidades sujeitas a ajuste calculadas pela fiscalização, mais benéficas à contribuinte do que as por ela apuradas.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

Lançamento Procedente

Vistos, relatados e discutidos os autos do presente processo ACORDAM os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar **PROCEDENTES os lançamentos**, nos termos do voto do relator.

Para esclarecimento, a autuação trata de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (**IRPJ**), que ajustou sua base de cálculo, fls. 0862 e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (**CSLL**), que ajustou sua base de cálculo, fls. 0865, relativos a fatos geradores ocorridos no ano calendário 1999.

A sistemática de apuração dos tributos foi pelo regime do Lucro Real e nos valores já estão incluídos juros de mora e multa de ofício, calculados até a data de elaboração do lançamento.

Em síntese, os créditos foram lançados devido a inadimplência tributária com as seguintes justificativas:

001 - ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NÃO ADIÇÃO DE PARCELA DE CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS: BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR - PESSOA VINCULADA

Há no processo Termo de Verificação Fiscal (TVF), que detalha todo procedimento fiscal, assim registrado na decisão recorrida:

DESCRIÇÃO DOS FATOS:

A contribuinte optou, na DIPJ/2000 (ano-calendário de 1999), pela tributação do lucro com base no **Lucro Real**, com apuração anual do IRPJ e da CSLL, tendo apresentado prejuízo fiscal de R\$ 20.905.767,04 (fl. 10) e base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 21.622.107,42 (fl. 79).

Na DIPJ/2000 foram informadas operações de importações com empresas vinculadas no exterior, conforme tabela de fls. 831 e 832, **não tendo efetuado qualquer adição relativa a Ajustes Decorrentes de Métodos de Preços de Transferência, em nenhum dos métodos utilizados (PIC — Preços Independentes Comparados e PRL - Preço de Revenda menos Lucro).**

Destaca a fiscalização que a empresa apenas importa produtos de suas vinculadas e os revende.

DA METODOLOGIA ADOTADA:

A contribuinte foi inicialmente intimada a preencher diversas planilhas apresentadas pela fiscalização, em meio magnético.

As planilhas preenchidas pela contribuinte encontram-se às fls. 178 a 540, rubricadas pelo seu representante legal.

Algumas tabelas, por serem muito extensas, foram anexadas contendo apenas os produtos ajustados, para facilitar o manuseio, sem prejuízo da defesa e do entendimento da metodologia e dos cálculos.

A metodologia utilizada para a determinação dos valores ajustados baseou-se no cálculo de 3 parâmetros:

- a) preços-parâmetro;
- b) preços praticados na importação; e
- c) quantidades a serem ajustadas.

a) Preços-parâmetro:

Uma vez selecionado o método de ajuste, passa-se ao cálculo do preço parâmetro.

Salienta a fiscalização que, de acordo com o § único do artigo 39 da IN SRF nº 38/97, o Auditor Fiscal, **quando não informado pelo contribuinte** acerca dos dados suficientes para formar a sua convicção sobre os preços apresentados, poderá apurá-los com base em um dos 3 métodos admitidos pela legislação.

A **fiscalização escolheu o método PRL** em todos os itens tributados neste processo.

Foram aceitos os cálculos referentes aos produtos constantes da tabela de fls. 830 e 831 para os quais a contribuinte utilizou o método PIC e apresentou comprovação dos mesmos.

Foram tributados alguns itens para os quais a contribuinte utilizou o método PRL, mas seus cálculos divergiam dos efetuados pela fiscalização.

Todos os cálculos foram efetuados com base nas informações prestadas pela contribuinte e nas Declarações de Importação.

b) Preços praticados na importação:

A fiscalização trabalhou com o custo de importação CIF, ou seja, **os valores de frete e seguro suportados pelo importador foram incluídos no cálculo.**

O preço praticado por produto é encontrado por meio da divisão do total (CIF + II + Estoque Inicial, em reais) do produto, pela sua quantidade (Estoque Inicial + Importações).

c) Quantidades a serem ajustadas:

O cálculo das quantidades ajustadas (total consumido em vendas direta ou indiretamente) baseou-se na estrutura de produto apresentada pela contribuinte através de arquivos de inventário e vendas.

Para efetuar o cálculo dos valores a serem ajustados, a fiscalização utilizou sistema informatizado que foi **alimentado com arquivos enviados pela empresa** (fls. 178 a 540), gerando as seguintes planilhas:

- 1) Importações de vinculadas selecionadas pela fiscalização (fls. 541 a 590);
- 2) Total Inventário (fls. 593 a 702);
- e 3) Vendas (fls. 703 a 742).

DO CÁLCULO DOS VALORES A SEREM AJUSTADOS — MÉTODO PRL:

Com as quantidades apresentadas nas planilhas Tabela de Cálculos - Distribuição de Consumo (fls. 743 a 775), Disponibilidade (fls. 778 a 807) e com os preços-parâmetro e preços praticados, chega-se ao cálculo dos valores ajustados, apresentados na planilha Ajustes Efetuados (fls. 818 a 820), apurando-se o montante de R\$ 3.923.082,78, a ser adicionado no cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Todos os produtos constantes dessa planilha foram submetidos ao PRL, por opção do próprio contribuinte ou da fiscalização.

Da análise dos dados contidos na DIPJ/2000, a fiscalização verificou divergências entre as quantidades calculadas pela fiscalização e as quantidades apresentadas pela contribuinte.

Nesses casos, a fiscalização não aceitou as quantidades que divergiram de seus cálculos.

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 1999:

| Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) | |
|---|---|
| Auto de Infração | fls. 837 e 838 |
| Fundamento legal | artigo 241 do RIR/99 |
| Crédito Tributário | Apenas Ajuste da Base de Cálculo do IRPJ - Redução do prejuízo fiscal no montante de R\$ 3.923.082,78 |

| Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) | |
|--|--|
| Auto de Infração | fl. 839 |
| Fundamento legal | artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigo 24 da Lei nº 9.249/95; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 6º da MP nº 1.858/99 e reedições |
| Crédito Tributário | Apenas Ajuste da Base de Cálculo da CSLL - Redução da base de cálculo negativa no montante de R\$ 3.923.082,78 |

Cientificada da exação a contribuinte apresentou sua impugnação, que foi julgada improcedente, com as seguintes razões, segundo a decisão recorrida:

Da falta de fundamentação legal do Auto de Infração:

Ao regular o Processo Administrativo Fiscal, o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 dispõe que um dos requisitos mínimos a serem seguidos na lavratura de um Auto de Infração é a informação clara ao contribuinte sobre o enquadramento legal do lançamento a ele imposto.

Embora a fiscalização tenha fundamentado, mesmo que equivocadamente, os critérios de valoração dos preços praticados, nada mencionou acerca da fundamentação legal sobre as operações utilizadas no cálculo desse valor, quantidades a serem ajustadas, aplicação da margem de divergência, entre outros conceitos necessários, essenciais aos estudos dos preços de transferência.

Destarte, vale dizer que **cerceou o direito de defesa ao deixar de esclarecer a sua motivação para autuar**, relativamente aos atos praticados pela impugnante. Deixando de se basear no estritamente legal, bem como na doutrina e na jurisprudência, a fiscalização limitou-se a aplicar seus próprios conceitos e interpretações, desprezando a indicação de atos legais e normativos que entendesse aplicáveis como suporte de seu ato administrativo.

Deve ser, portanto, considerado nulo o Auto de Infração em epígrafe.

Preços de transferência:

A impugnante traz, às fls. 855 a 863, alguns conceitos e premissas acerca dos preços de transferência, vitais para o entendimento de seus argumentos de defesa, que concluem pela improcedência da autuação.

Da exclusão do frete e do imposto de importação:

A fiscalização equivocou-se ao calcular o preço efetivamente praticado na importação, pois incluiu nos cálculos os pagamentos referentes ao frete e ao imposto de importação, feitos a terceiros não vinculados.

A legislação dos preços de transferência toma por base apenas o preço da operação (valor FOB) no comparativo com o preço-parâmetro, e não todo o custo de aquisição.

Sendo assim, pagamentos a terceiros não vinculados não estão sujeitos às regras dos preços de transferência.

Diante do exposto, tem-se que o lançamento, da forma como foi efetuado, não merece prosperar, pelo fato de que seria necessária a exclusão das parcelas de frete e imposto de importação do cálculo efetuado pela fiscalização.

Da desconsideração do Estoque Final:

Em decorrência de apurar suas bases tributáveis pela opção do lucro real, os custos dos bens importados de pessoas vinculadas devem ter sua dedutibilidade justificada na medida em que impactaram o resultado de cada exercício. Assim, **devem ser considerados os estoques existentes ao início e ao final de cada ano-calendário**, respeitando se seu efetivo consumo.

Por esse motivo, a fiscalização incorreu em **outro grave equívoco em seu cálculo**, ao desconsiderar o **estoque final de 1999**, constante nos saldos de inventário da impugnante, o que resultou em valores distorcidos e indevidamente majorados.

Em seu cálculo, a **fiscalização incluiu a quantidade remanescente de 1998** e, por conseguinte, modificou o valor do preço praticado por unidade. Tal prática não pode prosperar, porquanto não foi excluído do cálculo o estoque final da impugnante no ano de 1999, o que gera tributação pelo IRPJ e pela CSLL sem fato gerador e incondizente com a realidade ocorrida no período base autuado.

Essa aplicação incorreta dos dispositivos legais resultou na determinação de preços médios unitários de aquisição — e, conseqüentemente, dos ajustes unitários — e de consumo irreais.

Ao desprezar o estoque existente ao término de 1999, a fiscalização considerou que todo o seu inventário fora vendido no mesmo exercício, o que não reflete a verdade dos fatos e majora indevidamente o valor do ajuste lançado.

Considerando as atividades da impugnante, tem-se que parte dos bens adquiridos no ano-calendário de 1999 somente foi vendida ou consumida em anos-calendário seguintes, impactando, conseqüentemente, os resultados de exercícios futuros. Esse fato deveria ter sido considerado pela fiscalização em seus cálculos de preços de transferência, o que não ocorreu.

Conclui-se, portanto, mais uma vez que o ajuste pretendido pela fiscalização é improcedente, por conter erros gravíssimos nos cálculos e conceitos, que ferem a veracidade do lançamento.

Conclusões sobre o lançamento relativo aos preços de transferência:

Ao lavrar o Auto de Infração, a fiscalização entregou à impugnante uma tabela de ajustes.

Como objetivo de demonstrar o impacto nos resultados desses ajustes quando da correta aplicação dos conceitos exigidos pela lei de preços de transferência, a **impugnante anexa à impugnação a mesma planilha utilizada pela fiscalização, com as seguintes correções (fls. 868 e 869):**

- 1) O preço praticado das importações do ano-calendário e das quantidades remanescentes nos saldos finais do período foi valor FOB;
- 2) Correta apuração das quantidades que efetivamente impactaram no resultado tributável do ano-calendário de 1999. Essas quantidades foram calculadas através do consumo, apurado pela movimentação dos estoques, que representa a soma das quantidades existentes nos saldos iniciais às quantidades adquiridas durante o ano-calendário, diminuídas as quantidades remanescentes nos saldos finais — método **PEPS**. Por limitações operacionais na obtenção das informações das importações realizadas no ano-calendário de 1998, remanescentes nos saldos iniciais de 1999, a contribuinte valorou estas através do custo escriturado em seu

Livro de Inventário, aumentando os preços efetivamente praticados, pró Fisco;

3) As quantidades ajustadas foram aquelas relativas ao consumo dos bens durante o ano-calendário.

Diante do exposto, a impugnante requer que seja julgado improcedente o lançamento.

A DRJ analisou a impugnação e proferiu a decisão citada, por sua total improcedência.

Cientificada em 12/07/2017, fls. 0963, a Recorrente apresentou seu RV em 09/08/2017, fls. 0965/0984, com os argumentos abaixo:

- Inicialmente, apresenta os fatos como os interpretou;
- Afirma que a Lei 9.430/96 não impõe a inclusão no cálculo do preço parâmetro desses encargos pagos a terceiros, que não a pessoa vinculada, o que acarreta que não pode a IN 38/97, no § 4º do art. 4º impor tal acréscimo, devendo ser afastada;
- Apresenta decisões do CARF nesse sentido;
- Ressalta que o legislador ordinário foi preciso ao determinar que as parcelas de frete, seguro e imposto de importação devem compor as parcelas dedutíveis dos preços pagos para pessoas vinculadas, não se prestando a comparações por terem origem em operações realizadas com terceiros, não submetidas ao controle de preços;
- Salaria que a IN SRF nº 38/97, quando inovou a metodologia de cálculo do PRL Importação, aumentou o ajuste no lucro tributável, que serve de base de cálculo do IRPJ e CSLL, majorando esses tributos, e assim o fez em completa desobediência às leis;
- Argumenta que se há expressa disposição legal determinando a dedutibilidade dos valores inseridos no preço CIF, e o agente fiscal incluiu tais valores nos cálculos para o preço parâmetro, para fins de aplicação de regras de preços de transferência, então é evidente o equívoco cometido;
- Aduz que é evidente que as autuações, fundamentadas em IN que extrapolou seus limites de regulamentação, inovando o critério pré-estabelecido na Lei nº 9.430/96, concernente ao cálculo do preço parâmetro das importações realizadas pela Recorrente, através do PRL, o qual não impõe a inclusão, aos preços praticados com vinculadas estrangeiras e aos preços parâmetros, de valores como frete, impostos e seguro pagos a terceiros; ao contrário, tais quantias, SOMENTE, comporão os preços das importações da Recorrente para fins de dedutibilidade desse custo na

determinação do lucro real, como prescreve a redação do § 6º, do art. 18, da Lei 9.430/96, vigente à época dos fatos, motivo de se decretar a improcedência do lançamento;

- Ainda sobre o a suposto desprezo do estoque final, apresenta razões e aduz, em síntese, que há nulidade na exação, pois errôneo o argumento da decisão recorrida para cálculo e comparação dos preços parâmetros através do PRL (preço CIF e não preço FOB como determinam a legislação de regência e CSRF); e
- Por fim, requer, em síntese, a admissibilidade e o provimento de seu recurso.

O processo foi enviado ao CARF, para análise e decisão.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Marcelo Oliveira**, Relator

ADMISSIBILIDADE:

O recurso atende os requisitos de admissibilidade previstos na Legislação, sendo tempestivo e pertinente, motivo pelo qual dele se toma conhecimento, para examinar as razões trazidas pela recorrente.

MÉRITO:

A Recorrente afirma que há expressa disposição legal determinando a dedutibilidade dos valores inseridos no preço CIF, e o agente fiscal incluiu tais valores nos cálculos para o preço parâmetro, para fins de aplicação de regras de preços de transferência (TP), cometendo suposto equívoco.

Destaca que esse suposto equívoco teria por base a utilização pelo Fisco do art. 4º, §4º, IN SRF nº 38/97, cujos ditames não se coadunariam aqueles constantes das determinações da lei em sentido estrito que rege a matéria em comento (art. 18, II, da Lei 9.430/96), pois

Pois bem.

Assim, consta nas legislações citadas:

Lei 9.430/1996:

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

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

...

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - **PRL**: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda.

...

§ 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.

IN 38/1997:

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 **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.**

Cabe, de início, esclarecer algumas siglas:

- **Preço CIF** (custo, seguro e frete) é o valor da mercadoria, acrescido de seguro e frete;
- **Preço FOB** (livre a bordo) é o valor da mercadoria até o embarque;
- **Método PRL (Preços de Revenda menos o Lucro)** média dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos: I - dos descontos incondicionais concedidos; II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; III - das comissões e corretagens pagas; e IV - de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda.

As definições acima são utilizadas para a obtenção do Preço Parâmetro, a fim de comparação com os documentos de importação.

A Fiscalização informou que a Recorrente não considerou nenhum ajuste para as importações, em qualquer dos métodos.

Devido a esse fato, o Fisco agiu conforme procedimento constante do Art. 39, da IN 38/97, e aplicou um dos métodos previstos na legislação, que, no caso, foi o PRL.

O questionamento da Recorrente, neste ponto, recai sobre como calcular o custo, com, ou sem, inclusão de frete, seguro, dos tributos não recuperáveis.

Essa decisão faz sentido, pois assim dispõe a IN 38/97:

Art. 5º Após apurados por um dos métodos referidos nesta Seção, os preços a serem utilizados como parâmetro, nos casos de importação de empresas vinculadas, **serão comparados** com os constantes dos documentos de aquisição, observando-se que:

I - se o preço praticado na aquisição pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, **for superior** àquele utilizado como parâmetro, serão adicionados ao lucro real e à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL o valor resultante do excesso de custo, computado nos resultados da empresa, decorrente da diferença entre os preços comparados;

II - se inferior, nenhum ajuste, com efeito tributário, poderá ser efetuado.

Na leitura das duas disposições legais acima, verifica-se que há integração desses valores no custo de aquisição – para a Lei 9.430/96 – deve ocorrer quando se trata de reflexos na dedutibilidade.

§ 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.

Já na determinação da IN 38/97, a integração desses valores é uma opção (poderão) que deve ocorrer para determinação do custo de bens adquiridos:

§ 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.

Não se deve olvidar que as normas complementares, como as IN, possuem caráter de esclarecer a aplicação da legislação para os administrados, contribuintes, que não podem e não devem ser punidos por terem seguido o que essas normas preconizavam.

Esse é o teor de decisão proferida sobre o caso, pela CSRF:

CSRF – Acórdão 9101-006.370 – 09/11/2022 – Redator: Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

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

Ano-calendário: 2000

...

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.

...

VOTO:

...

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

...

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 nº 9.784, de 1994, 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 nº 1285/2008:

...

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. 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.

Por todo o exposto, vota-se em dar provimento ao recurso, nesse ponto, para que se exclua do preço parâmetro os valores de frete, seguros, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação.

Prosseguindo, a Recorrente alega que o Fisco cometeu equívoco em seus cálculos ao desprezar o estoque final das mercadorias.

Nesse ponto não assiste razão à Recorrente.

A legislação infra legal assim determinava a questão.

Subseção III Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL

Art. 12. A determinação do **custo de bens, serviços e direitos, adquiridos** no exterior, dedutível na determinação do lucro real, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

...

§ 1º Os **preços de revenda**, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e **revenda** serão ponderados em função das **quantidades negociadas**.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes **no início do período de apuração**.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as **operações de revenda praticadas** desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

O preço praticado retrata o custo de aquisição de produtos importados de empresas vinculadas e, desse modo, independe da quantidade vendida pela empresa e, conseqüentemente, da quantidade que permanece em estoque ao final do período de apuração.

Assim, nega-se provimento ao recurso, nesse ponto.

Conclusão:

Em razão do exposto, dá-se provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto, para:

1. Dar provimento ao recurso voluntário, quanto à exclusão do preço parâmetro dos valores de frete e seguros, cujo ônus tenha sido da importadora, e dos tributos não recuperáveis; e
2. Negar provimento ao recurso voluntário, quanto aos cálculos referentes ao estoque final de mercadorias.

Assinado Digitalmente

Marcelo Oliveira

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto do Conselheiro Relator, a maioria do Colegiado dele divergiu em relação a uma das matérias de mérito submetidas a julgamento: a inclusão de fretes, seguros e imposto de importação nos preços praticados, no período de vigência da Instrução Normativa SRF nº 38, de 1997.

Passo a expor os fundamentos que pautaram a decisão do Colegiado.

Tratando-se, conforme exposto no voto do Relator, de fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999, cabe, sem receio de ser repetitivo, a reprodução dos dispositivos normativos aplicáveis.

Em primeiro lugar, o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, possuía a seguinte redação àquela data:

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. (Lei nº 9.430, de 1996)

No âmbito infralegal, o tema específico recebia regulamentação nos termos do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 38, de 1997, do qual se destaca:

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 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.

Pois bem. O litígio diz respeito à inclusão (ou não) dos valores relativos a frete, seguros e imposto de importação na composição dos preços praticados pelo importador e preço parâmetro, para efeito da comparação determinada no *caput* do art. 18 acima transcrito.

Para a apuração dos valores exigidos por meio do lançamento de ofício de que trata o presente processo, a autoridade fiscal incluiu os referidos valores nos preços praticados pela Recorrente, para, só então, realizar a comparação com o preço parâmetro adotado, e apurar os ajustes de preços transferências.

Na Impugnação, alegou-se:

A fiscalização equivocou-se ao calcular o preço efetivamente praticado na importação, pois incluiu nos cálculos os pagamentos referentes ao frete e ao imposto de importação, feitos a terceiros não vinculados.

A legislação dos preços de transferência toma por base apenas o preço da operação (valor FOB) no comparativo com o preço-parâmetro, e não todo o custo de aquisição.

Sendo assim, pagamentos a terceiros não vinculados não estão sujeitos às regras dos preços de transferência.

Diante do exposto, tem-se que o lançamento, da forma como foi efetuado, não merece prosperar, pelo fato de que seria necessária a exclusão das parcelas de frete e imposto de importação do cálculo efetuado pela fiscalização.

Na decisão de primeira instância, contudo, concluiu-se que “Na apuração do preço praticado segundo o método PRL, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação”.

Já no Recurso Voluntário, a atuada se insurge contra a inclusão das referidas grandezas tanto no preço parâmetro quanto no preço praticado, sustentando que a legislação preveria a dedutibilidade de tais custos, de modo que não se prestariam para a comparação voltada à apuração dos ajustes de preços de transferência. Veja-se os argumentos, como sintetizados no relatório do presente Acórdão:

- Ressalta que o legislador ordinário foi preciso ao determinar que as parcelas de frete, seguro e imposto de importação devem compor as parcelas dedutíveis dos preços pagos para pessoas vinculadas, não se prestando a comparações por terem origem em operações realizadas com terceiros, não submetidas ao controle de preços;
- Sienta que a IN SRF nº 38/97, quando inovou a metodologia de cálculo do PRL Importação, aumentou o ajuste no lucro tributável, que serve de base de cálculo

do IRPJ e CSLL, majorando esses tributos, e assim o fez em completa desobediência às leis;

- Argumenta que se há expressa disposição legal determinando a dedutibilidade dos valores inseridos no preço CIF, e o agente fiscal incluiu tais valores nos cálculos para o preço parâmetro, para fins de aplicação de regras de preços de transferência, então é evidente o equívoco cometido;

- Aduz que é evidente que as autuações, fundamentadas em IN que extrapolou seus limites de regulamentação, inovando o critério pré-estabelecido na Lei nº 9.430/96, concernente ao cálculo do preço parâmetro das importações realizadas pela Recorrente, através do PRL, o qual não impõe a inclusão, aos preços praticados com vinculadas estrangeiras e aos preços parâmetros, de valores como frete, impostos e seguro pagos a terceiros; ao contrário, tais quantias, SOMENTE, comporão os preços das importações da Recorrente para fins de dedutibilidade desse custo na determinação do lucro real, como prescreve a redação do § 6º, do art. 18, da Lei 9.430/96, vigente à época dos fatos, motivo de se decretar a improcedência do lançamento;

O nobre Relator, embora tenha entendido que os valores de fretes, seguros e imposto de importação, por disposição legal, deveriam integrar o custo dos produtos na apuração dos ajustes de preços de transferência, considerou que, na vigência da Instrução Normativa SRF nº 38, de 1997, o legislador infralegal teria conferido uma possibilidade ao contribuinte, ao dispor, no art. 4º, §4º, da referida Norma que os citados valores “poderão, também, ser computados” no custo dos bens adquiridos do exterior.

Embora o referido entendimento tenha fundamento e, inclusive, respaldo em decisão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme apontado pelo Relator, prevaleceu no presente julgamento a tese vencida no Acórdão por ele invocada.

É que, inicialmente, não é procedente o entendimento do sujeito passivo de que o custo de fretes, seguros e tributos não recuperáveis seria, por determinação legal, automaticamente, dedutíveis da apuração do Lucro Real, de modo que deveriam ser deixados fora da apuração dos ajustes de preços de transferência.

É verdade que, conforme art. 13 do Decreto-Lei nº 1.587, de 1977, os referidos valores, assim como o custo de aquisição de mercadorias, são, a priori, dedutíveis na apuração do Lucro Real:

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.

Daí, por que, quando da instituição das regras de preços de transferência, teve o legislador que apontar que todos os custos envolvidos na importação de mercadorias somente seriam passíveis de dedução acaso não superassem o preço parâmetro determinado de acordo

com as regras fixadas na legislação. É esta, portanto, a razão do art. 4º, *caput* e §4º, da Lei nº 9.430 de 1996.

A inclusão das referidas parcelas, nos valores a serem comparados, conforme regras de preços de transferência, portanto, decorreriam diretamente de previsão legal.

Por ocasião da edição da Instrução Normativa SRF nº 38, de 1997, entretanto, utilizou-se o termo “poderão”, apenas para se resguardar a necessária comparabilidade que informa a apuração dos ajustes de preços de transferência. A lógica, assim, seria: ao se utilizar preços parâmetros FOB (sem fretes, seguros e impostos), os preços praticados a serem comparados devem, igualmente, estar descontados dos referidos custos; ao se utilizar preços CIF (com fretes, seguros e impostos), os preços praticados devem incluir tais grandezas.

Tal entendimento, além de pautar o voto da Relatora, no Acórdão nº 9101-006.370, de 09 de dezembro de 2022, invocado pelo Relator, prevaleceu no julgamento que resultou no Acórdão nº 9101.002.314, de 03 de maio de 2016, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Ano-calendário: 2000

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Até a entrada em vigor do art. 38 da Medida Provisória nº 563, de 2012, convertida na Lei nº 12.715, 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.

Apenas para esclarecimento, a ressalva efetuada na ementa em questão diz respeito ao fato de que, com a alteração promovida pela Medida Provisória nº 563, de 2012 (convertida na Lei nº 12.715, de 2012), o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, passou a ter a seguinte redação:

Art. 18 [...]

§ 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:

I - não vinculadas; e

II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados.

§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro.

Ou seja, a partir da nova redação, ao contrário da sistemática anterior, a regra passou a ser a comparação entre preços FOB, sem a inclusão dos custos de fretes, seguros, tributos incidentes e gastos no desembaraço.

Por tais razões, entendeu o Colegiado por negar provimento ao recurso voluntário, também, em relação à referida matéria.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo