



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

**Processo n°** 16327.002124/2005-08  
**Recurso n°** 178.815 Voluntário  
**Acórdão n°** **1302-00.785 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de novembro de 2011  
**Matéria** IRPJ - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA  
**Recorrente** ROBERT BOSCH LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2000

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. SEGURO, FRETE E IMPOSTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

A inclusão do seguro e frete internacional, bem como dos impostos incidentes na importação no custo de aquisição para efeito de comparação com o preço obtido pelo método PRL não viola o §6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

IN SRF nº 32/2001. IRRETROATIVIDADE. A retroatividade veiculada no art. 43, I, da IN SRF nº 32/2001 viola os princípios da legalidade e irretroatividade.

NORMAS COMPLEMENTARES. OBSERVÂNCIA. PENALIDADES. JUROS DE MORA.

O contribuinte que age em observância de atos administrativos expedidos pelas autoridades administrativas fica excluído da aplicação de penalidades e juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a) o(a) Conselheiro(a) Marcos Rodrigues de Mello e Wilson Fernandes Guimarães.

(assinado digitalmente)

MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Presidente.

Processo nº 16327.002124/2005-08  
Acórdão n.º **1302-00.785**

**S1-C3T2**  
Fl. 1.044

---

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Rodrigues de Mello (presidente da turma), Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira (vice-presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Daniel Salgueiro da Silva, Eduardo de Andrade e Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

## Relatório

Trata-se de apreciar Recurso Voluntário interposto em face de acórdão proferido nestes autos pela 2ª Turma da DRJ/BSA, no qual o colegiado decidiu, por unanimidade, julgar procedentes os lançamentos impugnados, nos termos do relatório e voto que integram o julgado, relativos ao IRPJ e CSLL, conforme ementa que abaixo reproduzo:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2000*

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. Na apuração dos preços praticados, assim como do preço-parâmetro, devem ser computados os valores do frete e do seguro internacionais, cujo ônus tenha sido do importador, além dos tributos incidentes na importação.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC.*

*Inexistência de ilegalidade na aplicação da taxa SELIC, porquanto o Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei.*

*APLICAÇÃO DA LEI*

*A autoridade administrativa não tem atribuição para conhecer, no mérito, a arguição de ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, uma vez que tal competência é exclusiva do Poder Judiciário, em face dos princípios constitucionais da separação do poderes e da unidade de jurisdição.*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ano-calendário: 2000*

*DECORRÊNCIA. CSLL.*

*O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dele decorrente.*

Os eventos ocorridos até o julgamento na DRJ, foram assim relatados no acórdão recorrido:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte acima identificado foram lavrados Autos de Infração para

exigência do IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário 2000, cujo crédito tributário perfaz o montante de R\$ 6.392.418,19, compreendendo o valor relativo a cada tributo, juros de mora calculados até 30/11/2005, assim discriminado (fls. 857/865):

- a) IRPJ e respectivos acréscimos legais, no valor de R\$ 4.700.307,52;
- b) CSLL e respectivos acréscimos legais, no valor de R\$ 1.692.110,67.

Conforme Termo de Constatação e Verificação Final de fls. 412/421, que é parte integrante dos autos de infração, o lançamento decorreu da apuração de diferenças relacionadas ao cálculo de Preços de Transferência, as quais foram adicionadas ao lucro líquido, no montante de R\$ 7.235.138,20.

O procedimento fiscal está detalhado no Termo de Constatação e Verificação Final, o qual resume os ajustes apurados espontaneamente pelo contribuinte, decorrentes de preços de transferência na importação de bens de empresas vinculadas, bem como informações referentes às diferenças apuradas pela Fiscalização.

Tais diferenças decorreram da inclusão, no cálculo do Preço Praticado, dos valores correspondentes a frete, seguros internacionais e Imposto de Importação, procedimento fundamentado pela Fiscalização no art. 18 da Lei nº 9.430/96 e corroborado pela Instrução Normativa nº 32/2001. Em relação ao Preço Parâmetro calculado de acordo com os métodos PIC, CPL e PRL a Fiscalização considerou como custo os valores referentes ao frete e seguros internacionais. Portanto, a Fiscalização trabalhou com o Custo de Importação CIF, incluindo no cálculo os valores de frete e seguro suportados pelo importador, conforme metodologia que explicita, levando-se em conta ainda a margem de divergência de 5% prevista na IN-SRF nº 38/97. Os diversos relatórios contendo dados utilizados pela Fiscalização e Anexos numerados de 1 a 8 foram juntados aos autos (fls. 422/856).

O contribuinte tomou ciência dos autos de infração em 15/12/2005, por meio de seu advogado (fls. 857 e 861), tendo apresentado impugnação em 11/01/2006 (fls. 870/893), acompanhada dos documentos de fls. 895/932.

Em sua peça impugnatória o contribuinte alega, em síntese, o seguinte:

- a) que a autoridade fiscal cometeu equívoco ao incluir nos preços praticados pelo contribuinte os valores do frete, seguro e tributos incidentes na importação, contrariando o previsto no artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, e no artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/97;
- b) que há que se reconhecer a impossibilidade de utilização da taxa Selic para fins tributários;
- c) que a melhor interpretação das normas que regulam os preços de transferência conduz à conclusão de que a aplicação do método PRL, utilizado pela Fiscalização, impõe que os cálculos se façam excluindo os valores do frete, seguro e tributos incidentes na importação.
- d) Transcreve o artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 e diz que salta aos olhos que o legislador não fez constar qualquer exceção à regra posta, ou seja, a regra não foi prevista para ser aplicada somente quando da utilização de um método específico, devendo-se aplicar o mesmo raciocínio aos três métodos;

e) que cabe examinar se seria coerente a inclusão do frete, do seguro e dos tributos incidentes na importação apenas em um dos métodos, e se a coerência se manteria com a referida inclusão em cada um dos três métodos CPL, PIC ou PRL.

f) que se para pelo menos um dos métodos a referida inclusão levar a resultados absurdos, a conclusão será a de que não foi intenção do legislador incluir o frete, o seguro e os impostos incidentes na importação nos preços de transferência, e sim tão somente integrá-los ao custo para efeito de dedutibilidade.

g) Questiona a razão pela qual o legislador incluiu a expressão “para fins de dedutibilidade” no citado § 6º do artigo 18 da Lei 9.430/96, e faz uma análise hermenêutica do valor dessa expressão, mencionando duas conclusões que entende possíveis. Diz que há possibilidade de interpretação de textos normativos de maneira distinta, concluindo que sendo a interpretação convencional, não possuiria ela realidade objetiva com a qual pudesse ser confrontado o seu resultado, inexistindo, portanto, uma interpretação objetivamente verdadeira.

h) Analisando sua primeira conclusão – Impossibilidade jurídica de consideração de valores de frete, seguro e tributos para a composição do preço praticado – diz que tal inclusão faz com que o preço parâmetro apurado pelos métodos PIC, CPL ou PRL passe a ser comparado com uma grandeza que incluiria, além do valor pago à parte vinculada (transação controlada), outros valores (frete e seguro) pagos a terceiros independentes, além do valor pago à própria autoridade aduaneira (tributos).

i) Questiona se o preço parâmetro praticado por terceiros independentes seria uma grandeza que incluiria frete, seguro e tributos incidentes na importação, determinando que tal preço parâmetro e o preço controlado deveriam contemplar grandezas equivalentes, para fins de comparação.

j) Defende a tese de que seria absurdo incluir o frete, o seguro e os impostos incidentes na importação nos preços de transferência, concluindo que tais valores não integram o preço de transferência, assegurando, entretanto que os mesmos devem compor o custo para efeito de dedutibilidade.

k) Analisa um caso hipotético sobre a consequência da inclusão do frete, do seguro e dos impostos incidentes na importação no cálculo dos preços de transferência, de acordo com a sistemática CPL, atribuindo valor de 100 ao custo de produção e 110 ao preço de venda, dentre outras variáveis, chegando à conclusão de que esse raciocínio poderia levar a situações em que se exigiria que a exportadora vendesse com prejuízo, o que considera absurdo. A partir disso, resume que a solução absurda para um dos métodos é também absurda para os demais métodos.

l) Transcreve trecho da IN SRF nº 38/97 e diz que a Administração Tributária concedeu aos contribuintes a faculdade de incluir ou não o frete, o seguro e os tributos na composição dos custos dos bens, serviços ou direitos importados, e que o contribuinte pode optar pela situação que é mais benéfica.

m) Considera que não cabe o controle de preços de frete e seguro, que são transações independentes, não praticadas com empresas vinculadas, mas com terceiros, não havendo possibilidade das distorções que demandem o controle de preços de transferência, pois estariam sempre nas condições de mercado (*in the arm's length*), citando trecho de estudo publicado sobre o tema, bem como exemplo prático apresentado por Hiromi e Celso Higushi.

n) Argumenta ainda que seu entendimento evita o absurdo de se considerar uma compra a preço zero como transferência indevida de lucro, ou seja, diz que se forem incluídos frete e seguro, até mesmo a doação teria ajuste .

o) Repete os mesmos argumentos em relação ao método PRL, afirmando que a inclusão antes mencionada traz resultados igualmente absurdos no caso desse método, e que essa distorção somente poderia ser afastada na aplicação do método IPC, na hipótese de os valores relativos ao frete, seguro e impostos incidentes na importação serem considerados nos preços praticados tanto pelo contribuinte quanto pelos terceiros independentes tomados para comparação.

p) Alega que a IN SRF nº 243/02 é ilegal, pois, excluiu a expressão “para efeito de dedutibilidade”, que solucionaria, no seu entendimento, o impasse sobre a inclusão ou não dos valores de frete e seguro. Diz que tal ato incluiu o mecanismo de cálculo do preço parâmetro que, segundo seu entendimento, em nada se assemelha ao objetivo da lei, promovendo ainda outras alterações que considera que extrapolaram os limites colocados pelo legislador. Conclui afirmando que a referida IN não era aplicável na época dos fatos tributados nos autos.

q) Admite que poder-se-ia alegar que a Lei nº 9.430/96 estabelecerá que estes valores devem integrar o cálculo do custo, de modo que poderia cogitar de desconsiderar os termos da IN para fazer prevalecer a Lei. Nesse caso, repete a argumentação de que tais custos foram contratados com empresas independentes, não vinculadas à impugnante e os tributos foram pagos à própria autoridade fiscal.

r) Requer sejam afastadas quaisquer penalidades e cobrança de juros de mora, nos termos do art. 100 do CTN, que transcreve, pois alega ter agido de conformidade com o disposto na IN SRF nº 38/97.

s) Transcreve entendimento de Luciano Amaro no sentido de que “A observância das ‘normas complementares’ faz presumir a boa-fé do contribuinte, de modo que aquele que pautar seu comportamento por uma dessas normas não pode (na hipótese de a ‘norma’ ser considerada ilegal) sofrer penalidade, nem cobrança de juros de mora, nem pode ser atualizado o valor monetário da base de cálculo do tributo. Cita Hugo de Brito Machado no sentido de que “Mas se o não pagamento se deveu à observância de uma norma complementar, o contribuinte fica a salvo de penalidade, bem como da cobrança de juros moratórios correção monetária.”.

t) Transcreve algumas emendas do Conselho de Contribuintes sobre a observância de normas complementares e cobrança de penalidades, concluindo que se a IN SRF 38/97 expressamente autoriza o contribuinte deixar de computar os valores relativos a frete e seguro no cálculo do custo dos bens importados, ainda que se entenda que o artigo 4º, § 4º não é válido, jamais se poderia cobrar penalidade ou juros, nos termos do art. 100 do CTN.

u) Sustenta, finalmente, a ilegalidade da utilização da taxa Selic para fins tributários, consoante reconhecido pelo C. Superior Tribunal de Justiça, transcrevendo ementa de julgado de 23/04/2002.

v) Transcreve, também, ementa de acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que admite que o Poder Executivo pode deixar de aplicar lei que contrarie a Constituição do País, reivindicando que os argumentos de inconstitucionalidade sejam apreciados.

w) Conclui resumindo os argumentos apresentados e solicitando o cancelamento do auto de infração, subsidiariamente o afastamento da multa punitiva

e dos juros de mora e, também de maneira subsidiária, o afastamento dos juros de mora calculados com base na taxa Selic. Protesta por todos os meios de prova em Direito admitidas, notadamente pela juntada de novos documentos.

Anexa, à sua impugnação, contrato social e alterações (fls. 895/917); instrumento de procuração (fls. 919/921), e cópia dos autos de infração impugnados (fls. 923/933).

A competência para julgamento deste processo, por esta Turma, foi conferida pela Portaria SRF nº 161, de 08/02/2007.

A recorrente, na peça recursal submetida à apreciação deste colegiado, alegou, em síntese, que:

- a única parcela do custo contábil do bem importado passível de ser utilizada para a transferência de resultados à pessoa vinculada no exterior mediante a “manipulação” de preços seria o valor FOB do bem importado. A inclusão dos valores de frete, seguro e tributos faria com que o preço-parâmetro, apurado pelos métodos PIC, CPL ou PRL passasse a ser comparado com uma grandeza que incluiria, além do valor pago à parte vinculada (transação controlada), outros valores (frete e seguro) pagos a terceiros independentes, além do valor pago à própria autoridade aduaneira brasileira (tributos), o que está em dissonância com os objetivos das regras de controle de preços de transferência;

- ao incluir, no §6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 a expressão “para efeito de dedutibilidade” o legislador excluiu sua aplicação ao caso em questão, pois caso contrário teria incluído a expressão “para efeito de comparação”;

- a inclusão do frete, seguro e tributos devidos na importação, por não ter sido criada qualquer exceção pelo legislador, aplica-se aos 3 métodos previstos na lei. Mas sua aplicação ao caso CPL leva a absurdo, pois a margem máxima permitida ao exportador, de 20%, deveria incluir frete, seguro e tributos incidentes na importação. Assim, como o legislador não distingue tal aplicação nos critérios estabelecidos, deve ser abandonada a interpretação que os considera integrantes do preço praticado, concluindo-se pela inclusão dos valores apenas para efeito de dedutibilidade;

- até mesmo casos de doação, cujo custo é gratuito, poderiam ser considerados transferência indevida de lucro. O acórdão recorrido não se manifestou sobre tais absurdos;

- questões externas como o aumento dos seqüestros de navios na costa africana, que fazem aumentar o preço do seguro, poderiam influir na comparação pelo método PIC. Assim, verifica-se que nos três métodos a inclusão dos valores relativos a frete, seguro internacional e tributos devidos na importação gera distorções;

- o §4º do art. 4º da IN SRF nº 38/97 facultava ao contribuinte incluir ou não o frete, seguro e tributos na composição dos custos de bens, serviços ou direitos importados. Assim, tais valores não podem ser impostos pela fiscalização quando da verificação dos cálculos realizados;

- as IN 32/01 e 243/02, ao contrário da IN 38/97, omitiram a expressão “para efeito de dedutibilidade”. Além disso, instituíram tratamento diferenciado para o PRL, em

Processo nº 16327.002124/2005-08  
Acórdão n.º **1302-00.785**

**S1-C3T2**  
Fl. 1.050

---

relação aos outros dois métodos. Mas, ainda, aos fatos não se aplicam as IN32/01 e 243/02, mas a IN 38/97, vigente à época;

- ainda que se entenda contrariamente ao que postula, não devem ser aplicadas penalidades e a cobrança de juros de mora, nos termos do art. 100 do CTN, porque a recorrente seguiu o que prescrevia a IN 38/97 e não pode ser punida nestas condições.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator.

O recurso é tempestivo, e portanto, dele conheço.

### **Preço de Transferência - Adição do seguro, frete e de impostos incidentes na importação ao custo para efeito de comparação**

A questão controversa reside na adição, pela autoridade fiscal, dos valores relativos a seguro, frete e impostos incidentes na importação ao custo para efeito de comparação com o preço obtido pelo método PRL, utilizado para efetuar o cálculo do preço de transferência das importações da recorrente no ano-calendário de 2000.

A autoridade fiscal entende correta a adição porque permite efetuar comparações entre grandezas iguais, pois os valores de seguro, frete e imposto de importação integram o preço parâmetro. Assim, devem integrar, também, o preço praticado para fins de comparação. Para tanto, sustenta-se no §6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 e no §4º do art. 4º da IN SRF nº 32/2001, *in verbis*:

*Lei nº 9.430/96*

*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.*

*IN SRF nº 32/2001*

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

*§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12,*

*serão integrados ao preço os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.*

Todavia, a recorrente questiona a adição feita, mediante vários argumentos, que passo a apreciar.

### **A única parcela “manipulável” é o preço FOB**

A afirmação de que a única parcela *manipulável* entre as partes vinculadas é tão somente o preço FOB não é incorreta, se frete e seguro forem contratados com partes não vinculadas, como, aliás, sói acontecer.

Mas da análise do dispositivo legal que disciplina a matéria, verifica-se que a lei não criou um discrimine absoluto. A comparação é estabelecida em termos globais.

Assim, o dever que a recorrente quer atribuir à autoridade, de isolar somente a parcela *manipulável*, não foi estipulado pela lei.

Não há, nas regras criadas, dispositivo que estabeleça comparações puras, livres de quaisquer influências derivadas de operações externas, complementares à mera operação negocial sob análise.

O método PIC, por exemplo, é influenciado pela comparação com bens *similares* (e não somente os bens *idênticos*), que podem ser apurados no mercado de *outros países* (sujeitos, portanto, a fatores externos que podem influir na comparação, como impostos locais, mercado local, etc).

O método CPL também não é imune a influência externa, que reside na margem fixa adotada, de 20% de lucro, aplicável a todo e qualquer bem, serviço ou direito. Ora, sabemos que a margem de lucro dos produtos sofre variações decorrentes das condições econômicas encontradas, das restrições decorrentes das legislações de abuso do poder econômico, dos incentivos e subsídios concedidos, etc.

Da mesma forma, o método PRL, ao determinar as margens fixas de 20% para preço de revenda e de 60%, no caso de bens aplicados à produção provoca distorções frente à variação de custos que processos produtivos distintos têm.

Tal constatação não passou despercebida ao crivo do ilustre Conselheiro Marcus Vinícius Neder de Lima, no voto-vencido proferido no julgamento do processo nº 16327.004319/2002-31, *verbis*:

*No Brasil, o sistema de controle de preços de transferência, introduzido pela Lei 9.430/96, optou por métodos simplificados que utilizam margens predefinidas. Assim, a lei brasileira de preços de transferência inovou, em relação às recomendações da OCDE, ao fixar as margens de lucro fixas, como a de 20% sobre o preço de revenda estabelecida no método PRL, a saber:*

...

*Vê-se, portanto, que, a legislação brasileira opta por limites objetivos de comparação de preços, dispensando o contribuinte*

*de justificar o distanciamento do preço praticado em relação ao mercado se o valor da operação de importação for inferior a 20% do preço de revenda. Nesse sentido, a definição de uma margem razoável é usualmente denominada de "safe harbour".*

*Na verdade, o método mais eficaz no controle de preços de transferência é o de Preços Independentes Comparados (PIC), que é o método que permite a obtenção de um preço de mercado, praticado por empresas independentes, de determinado produto, e possíveis de comparação com os preços praticados por empresas vinculadas.*

*Os demais métodos tradicionais (PRL e CPL) são aproximações imperfeitas ao princípio arm's length, aceitos em razão da dificuldade de obtenção do preço independente de mercado (PIC). No entanto, pelas recomendações da OCDE, o PRL e o CPL apresentam dispositivos de comparabilidade das margens de lucro que os aproximam do princípio do arm's length.*

Desta forma, não cabendo a este colegiado se manifestar sobre a legalidade ou constitucionalidade das regras estabelecidas para preço de transferência no direito pátrio, e sendo impossível eliminar as distorções que qualquer dos métodos possa provocar, deve, na interpretação do art. 18, procurar o aplicador suprimir aquelas que puder, tornando a comparação a mais isonômica possível.

Neste sentido, é de se acolher a forma adotada pela fiscalização, ao incluir os valores de frete, seguro e impostos incidentes na importação no preço praticado, pois estão de fato incluídos no preço parâmetro calculado com base no método PRL. Isto porque ao adotar o valor de revenda dos bens diminuído dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e da margem de lucro de 20% ou de 60%, este método inclui necessariamente (com as distorções que as margens fixas adotadas possam provocar) tais custos na composição do preço.

Neste mesmo sentido se manifestou no processo já citado, o Conselheiro Marcus Vinícius Neder de Lima, ao sustentar que

*Na verdade, é esperado que os encargos de frete e seguro componham o custo que servirá de comparação com o preço parâmetro apurado pelo método PRL, pois esse custo foi suportado pela empresa e, certamente, repassado ao preço de revenda do produto final.*

*Como esse preço de revenda serve de base para apuração do preço parâmetro depois de descontada a margem de 20%, o valor do preço parâmetro obtido ao final traz incorporado o valor desses encargos pagos na importação. Não considerá-los, tornaria destorcida qualquer comparação.*

No mesmo sentido, também se manifestou o ilustre Conselheiro Paulo Roberto Cortez, no voto condutor do julgamento do processo nº 16327.004346/2002-12, senão vejamos:

*A recorrente questiona ainda o fato de que a fiscalização incluiu ao preço dos bens importados os gastos relativos ao frete e ao*

*seguro, quando o ônus ficara por sua conta, sob o entendimento de que a inclusão de tais itens só seria obrigatória aos fatos ocorridos após o advento da IN SRF nº 243, de 11/11/2002. Destaque-se que são princípios contábeis inquestionáveis que os dispêndios com seguro, frete e também os impostos não recuperáveis sempre devem compor o custo das mercadorias e outro não é a determinação disposta no artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, que dispõe:*

...

*A norma legal acima transcrita é determinante no sentido de que os dispêndios realizados com frete, seguro além dos tributos relativos à importação, quando suportados pela empresa importadora, devem integrar o custo dos produtos, disso não há dúvidas.*

#### **§6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96**

Não viola a conclusão acima alcançada o fato de o §6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 estipular que integram o custo, *para efeito de dedutibilidade*, tais valores, ao invés de o fazê-lo *para efeito de comparação*, com postula a recorrente.

Com efeito, o parágrafo não faria sentido se não fosse aplicado *para efeito de comparação*, porquanto os valores de frete e seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e dos tributos incidentes na importação já tem sua dedutibilidade permitida pela legislação do IRPJ (art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598/77, abaixo reproduzido), sendo que essa dedutibilidade passa apenas a sofrer novo limite (fornecido pelo método comparativo) com a nova regulação de preços de transferência.

*Decreto-Lei nº 1.598/77*

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

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

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

Não haveria sentido, assim, na repetição pura e simples da previsão de dedutibilidade de tais custos, vez que já disciplinada pela legislação anterior.

Tal concepção está em harmonia com a redação do *caput* do artigo, ao prescrever que **os custos ...relativos a bens constantes dos documentos de importação, nas operações com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos**. Afinal, os valores de seguro (declarados na

declaração de importação) e frete (expressos nos conhecimentos de transporte) compõem os documentos de importação, assim como a fatura comercial, que veicula os preços das mercadorias.

Esta interpretação, busca a isonomia entre a situação materialmente verificada e a situação comparativa, atendendo, assim, ao princípios da igualdade e da justiça, bem como ao *arm's length principle*, que norteia as regras de preços de transferência.

O ilustre Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães não divergiu deste posicionamento no voto vencido proferido no julgamento do processo nº 16.327.000590/2004-60.

*Observe-se, assim, que a regra é a inclusão, na determinação do custo da importação, do frete, seguro e dos tributos devidos na importação.*

No mesmo sentido, o julgado no processo administrativo nº 16327.003923/2003-21, Relator Conselheiro Alexandre Jaguaribe.

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - Na apuração dos preços praticados, assim como dos preços-parâmetro, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.*

### **Inclusão das adições no método CPL e a inutilização do método**

Pode admitir, em tese, que a inclusão das adições no método CPL, conforme aduz a recorrente, pode inviabilizar a adoção vantajosa do método, se a alíquota do imposto sobre a importação for elevada, e especialmente se em virtude do regime adotado o contribuinte não recuperar parte dos demais encargos, valores esses que adicionados aos demais custos poderiam resultar em extravasamento do percentual de 20% estabelecido na Lei nº 9.430/96.

Entretanto, entendo que o §5º do art. 4º da IN SRF nº 32/2001, ao prever que no caso do método CPL os valores de seguro, transporte e os tributos não recuperáveis devidos na importação *poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior, desde que sejam, da mesma forma considerados no preço praticado* assegurou a isonomia na comparação, no sentido de dar plena aplicação do princípio *arm's length*.

Demais disso, vale ressaltar, os métodos são alternativos e de livre escolha do contribuinte. Assim, não se pode concluir pela invalidade do método, apenas porque, em tese, a aplicação de um dos três métodos possa ser desvantajosa.

Relativamente ao exemplo dado no caso da doação, verifico que o valor do frete, seguro e imposto incidente na importação no exemplo fornecido equivalem juntos a praticamente 90% do preço de revenda da mercadoria, antes mesmo do abatimento da margem de 20%. Ora, com a devida *venia*, os valores utilizados no exemplo distam do mundo real.

Porém, para além de tais questionamentos, há de se ressaltar antes que a validade da lei não está em discussão neste âmbito recursal, de modo que não pode este colegiado deixar de observá-la, porque, em tese, uma situação – que não é a do caso vertente – poderia inviabilizar a adoção do método.

### **Influência de fatores externos ao se utilizar valores de frete e seguro internacional na composição do preço praticado**

Aduz a recorrente que questões externas afetariam a comparação, caso adotados os valores de frete e seguro internacional na composição do preço praticado. Assim, até mesmo o seqüestro de navios na costa africana (com reflexos nos seguros marítimos) poderia influir na comparação.

Nada obstante a conclusão do exemplo, a meu ver tal influência externa não provoca prejuízos à comparação, porque, em tese, como tais rubricas também comporão o preço parâmetro – que também pode estar sujeito às mesmas influências externas – as duas influências se neutralizariam, sem provocar distorções. E ainda que provoquem, seriam residuais, face à modicidade do valor do seguro frente aos valores das mercadorias, via de regra, e cuja possível inversão no caso presente sequer foi argüida.

Mas novamente deve-se ressaltar que os argumentos levantados, considerando situações hipotéticas, além de levantar meros juízos de probabilidade, ultrapassam os limites de cognição do colegiado, tocando constitucionalidade de lei.

### **As Instruções Normativas SRF nº 38/97, 32/2001 e 243/2002**

Entende a recorrente que o §4º do art. 4º da IN SRF nº 38/97 facultava ao contribuinte incluir ou não o frete, seguro e tributos na composição dos custos de bens, serviços ou direitos importados. Assim, tais valores não podem ser impostos pela fiscalização quando da verificação dos cálculos realizados. Já as IN SRF nº 32/01 e 243/02, ao contrário da IN SRF nº 38/97, omitiram a expressão “para efeito de dedutibilidade”. Além disso, instituíram tratamento diferenciado para o PRL, em relação aos outros dois métodos. Mas aos fatos não se aplicam as IN SRF nº 32/01 e 243/02, mas a IN SRF nº 38/97, vigente à época.

De fato, aos fatos, ocorridos no ano-calendário de 2000, aplica-se a IN SRF nº 38/97. A aplicação retroativa da IN SRF nº 32/2001 (prevista em seu art.43, I, abaixo transcrito) não pode ser aceita porque viola o princípio da retroatividade, pois no caso vertente, sua aplicação efetivamente provoca majoração de tributo.

#### ***IN SRF nº 32/2001***

***Art. 43.*** *As normas sobre preços de transferência de que trata esta Instrução Normativa:*

*I - aplicam-se, exclusivamente, em relação às operações com empresas vinculadas, praticadas a partir de 1º de janeiro de 1997;*

*II - não se aplicam aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada.*

De fato, no nosso sistema (art. 106, CTN) somente a norma interpretativa ou aquela que conceda interpretação benéfica, em casos de infração, poderá ter efeitos retroativos.

Tendo em vista que, a meu ver, a norma veiculada pela IN SRF nº 32/2001, a despeito de ser aparentemente interpretativa, altera norma de regulação da mesma matéria em sentido com ela contraditório, provocando majoração de tributo, não pode ter efeitos retroativos, conforme já decidiu o STF no julgamento do RE nº 566.621/RS, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, no julgamento da questão relativa aos efeitos interpretativos do art. 4º, 2ª parte, da Lei Complementar nº118/2005. Vejamos o posicionamento adotado no voto-condutor:

*“Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a jurisprudência do STJ no sentido de que o prazo para a repetição ou compensação de indébito relativo a tributo sujeito a lançamento por homologação era, na prática, de 10 anos. A posição do STJ tinha como fundamento o entendimento de que o prazo de cinco anos a partir da extinção do crédito, estabelecido pelo art. 168, I, do CTN, contava-se do decurso do prazo, também de cinco anos, mas desde o fato gerador, para a homologação do pagamento, previsto no art. 150, §4º, do CTN, totalizando dez anos contados do fato gerador. Tal entendimento considerava, ainda, o texto do art. 156, VII, do CTN no sentido de que a extinção do crédito se dá com “o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§1º e 4º”. Transcrevo os dispositivos implicados”*

...

*“Não é o caso de nos debruçarmos sobre tais dispositivos. Basta ter em consideração que o Superior Tribunal de Justiça é o tribunal ao qual cabe dar a interpretação definitiva da legislação federal, nos termos do art. 105, II, da Constituição de 1988. E, há muito, esse Tribunal firmara posição.”*

...

*“Assim, considerando-se que o STJ havia consolidado entendimento no sentido de que o CTN fixara o prazo para repetição ou compensação de indébito tributário em 10 anos contados do fato gerador quando se tratasse de tributo sujeito a lançamento por homologação, é preciso reconhecer que a interpretação imposta pela LC 118/05 implicou redução do prazo, de 10 para 5 anos.”*

...

*“Impõe-se considerar a LC 118/05, pois, como lei nova, e assim, analisá-la.”*

...

*“Isto posto, conheço do recurso extraordinário da União, mas, reconhecendo a inconstitucionalidade do art.4º, segunda parte,*

*da LC 118/05 por violação do princípio da segurança jurídica, nos seus conteúdos de proteção da confiança e de acesso à justiça, com suporte implícito e expresso nos art.1º e 5º, inciso XXXV, e considerando válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005, negou-lhe provimento.”*

Além disso, tenho por certa a alegação de que de fato as IN SRF nº 32/2001 e 243/2002 buscaram dar tratamento diverso à questão, suprimindo a faculdade *indevida*, porém anteriormente *concedida* pela IN SRF nº 38/97. *Indevida*, porque, a meu ver, em desacordo com o art. 18 da Lei nº 9.430/96, e porque sua aplicação gera distorções comparativas, ao confrontar situações que não estão *at arm's length*. Porém, efetivamente *concedida*, pois na redação da norma precedente (IN SRF nº 38/97) é utilizada a expressão “poderão”, relativamente à adição de tais custos.

Neste sentido, já decidi, à unanimidade, a antiga 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, cujo voto condutor do julgamento (processo nº 16327.000966/2002-74 - Conselheiro Relator Alexandre Antônio Alkmim Teixeira) assim analisou a matéria:

*Não pode, assim, referidas parcelas serem excluídas da composição do custo a ser considerado na importação. E não se está falando, aqui, de aplicação retroativa da IN nº. 32/01. Isso porque a disposição constante da IN nº. 38/97 de que os valores de transporte e seguro poderão integrar o custo de bens adquiridos do exterior não pode fugir à própria disposição da lei que é tomada como seu fundamento, sendo lida nos termos do disposto no parágrafo 60 do art. 18 da Lei nº. 9.430/96. Não consiste, assim, a reclamada disposição da IN/97, em mera faculdade do Contribuinte, mas senão um dever de, na composição do custo de importação, adicionar os valores referentes ao frete e seguro.(grifo meu)*

Já a norma posterior (IN SRF nº 32/2001), relativamente ao método PRL utiliza a expressão “serão integrados ao preço”. Vejamos os dispositivos em cotejo:

*IN SRF nº 38/97*

*Art. 4º...*

*§ 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.*

*IN SRF nº 32/2001*

*Art. 4º ...*

*§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço os valores de transporte e seguro,*

*cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de **tributos não recuperáveis, devidos na importação.***

*§ 5º Nos preços apurados com base nos arts. 8º e 13, os valores referidos no parágrafo anterior poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior, desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado para fins de dedutibilidade na tributação do lucro real.*

Entendo, todavia, que o vocábulo “poderão”, vez que corresponde ao modal deôntico “permitido”, inclui necessariamente a permissão de fazer, bem como a permissão de não fazer, e neste sentido, sua substituição pelo modal “obrigatório”, introduzido pela nova legislação restringe o espectro de ação do sujeito passivo, implicando, no caso vertente, aumento de tributo.

Tal interpretação está em harmonia com a interpretação que faço de que a expressão *para efeito de dedutibilidade*, constante do §6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, não tem sentido se não aplicada à sistemática dos preços de transferência, mas apenas, e tão somente para efeito de prescrever regra de dedutibilidade face à composição do lucro real. Isto porque, desta forma, ao disciplinar o quanto prescrito na lei, a instrução normativa não quis se referir à mera questão da dedutibilidade no caso da IN SRF nº 38/97, mas à disciplina efetiva dos preços de transferência.

O ato administrativo contrário à lei que lhe confere fundamento de validade, não produz efeitos, sendo acertada, portanto, a cobrança dos tributos, em conformidade com o art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Entretanto, como regra geral, o ato administrativo possui presunção de legitimidade e exterioriza a forma como a Administração Tributária interpreta a lei. Desta forma, o contribuinte que segue seus termos não deve, posteriormente, ser penalizado. Tal situação configuraria deslealdade procedimental, que não pode ser aceita, especialmente, porque promovida pelo Poder Público, que, necessariamente deve agir com lealdade, conferindo, assim, em última análise, segurança jurídica aos administrados, conforme estabelece implicitamente a Constituição e de forma explícita o art.2º da Lei nº 9.784/99, *in verbis*:

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

Como a IN SRF nº 38/97 estava em vigor ao tempo dos fatos, embora fosse contrária à lei, e não é possível reconhecer efeitos retroativos à IN SRF nº 32/2001, agiu a recorrente em conformidade com tal ato normativo expedido, não estando sujeita, assim, à imposição de penalidades e cobrança de juros de mora, nos termos do art. 100 do CTN, *in verbis*:

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.(grifos meus)*

Em memorial prévio, a recorrente alega, ainda, alteração na jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no recente julgamento do processo nº 16327.000966/2002-74, que cancelou o próprio lançamento, por ter entendido o colegiado, por maioria de votos, que a autoridade administrativa não poderia atuar em desconformidade com a IN SRF nº 38/97, tendo, assim, extrapolado sua competência, ao não observar as determinações do Poder Executivo.

Entendeu-se, assim, que estava a autoridade administrativa, à época, vinculada à Instrução Normativa, bem como ao direito por ela conferido ao contribuinte. Apenas outro ato administrativo, de mesma ou superior hierarquia poderia revogar aquele vigente.

Todavia, com a devida *venia*, não posso concordar com o entendimento esposado.

No meu entender, a *vinculação* a que se sujeita a autoridade administrativa (art. 142 do CTN) é *do procedimento de lançamento à lei* e não aos atos administrativos de hierarquia inferior, baixados pelo Poder Executivo, se em desconformidade com aquela.

Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>1</sup> afirma sobre os atos vinculados que nestes,

*A Administração pratica sem margem alguma de liberdade para decidir-se, pois a lei previamente tipificou o único possível comportamento diante da hipótese prefigurada em termos objetivos.(grifo meu)*

Maria Sylvia Zanella di Pietro<sup>2</sup>, no mesmo sentido leciona que

*Os poderes que exerce o administrador público são regradados pelo sistema jurídico vigente. Não pode a autoridade ultrapassar os limites que a lei traça à sua atividade, sob pena de ilegalidade.*

*No entanto, esse regramento pode atingir os vários aspectos de uma atividade determinada; neste caso se diz que o poder da Administração é vinculado, porque a lei não deixou opções; ela estabelece que, diante de determinados requisitos, a Administração deve agir de tal ou qual forma. (grifos meus).*

A ação administrativa em conformidade com a lei, mesmo que desobedeça norma administrativa infralegal não constitui nem mesmo motivo para aplicação de qualquer penalidade à autoridade administrativa, pois, de acordo com o art. 116, IV, da Lei nº 8112/90, a ordem manifestamente ilegal pode ser descumprida, *verbis*:

<sup>1</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello, in Curso de Direito Administrativo, 28ªed, Malheiros, São Paulo, p.424.

<sup>2</sup> Maria Sylvia Zanella di Pietro, in Direito Administrativo, 9ª ed, Atlas, São Paulo, p.176.

Processo nº 16327.002124/2005-08  
Acórdão n.º **1302-00.785**

**S1-C3T2**  
Fl. 1.061

---

*Art. 116. São deveres do servidor:*

*IV - cumprir as ordens superiores, exceto quando manifestamente ilegais; (grifos meus)*

Neste sentido, sou pela exoneração exclusiva das penalidades e juros de mora.

Assim, voto para dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir do crédito tributário lançado as multas lançadas e os juros de mora cobrados.

Sala das Sessões, 23 de novembro de 2011.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator