



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.002216/2005-80
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.314 – 1ª Turma
Sessão de 03 de maio de 2016
Matéria IRPJ-CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CATERPILLAR BRASIL LTDA.

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.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer, por unanimidade de votos, o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar provimento por voto de qualidade, com retorno dos autos à Turma a quo, vencidos os Conselheiros Luis Flávio Neto, Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Nathália Correia Pompeu e Maria Teresa Martinez Lopez. Os Conselheiros Luis Flávio Neto e Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) apresentarão declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

(Assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, LUÍS FLÁVIO NETO, ADRIANA GOMES REGO, HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO (Suplente Convocado), ANDRE MENDES DE MOURA, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, NATHALIA CORREIA POMPEU, MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO.

Relatório

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida (destaques do original):

Trata-se de retorno de diligência fiscal, cujo relatório anteriormente elaborado segue abaixo transcrito:

Tratam-se os autos de infração de lançamento de crédito tributário proveniente de preços de transferência praticados pelo contribuinte nas importações, nos montantes de R\$ 4.633.815,14 a título de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), acrescido da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), na importância de R\$ 3.475.361,35 e dos juros de mora, na quantia de R\$ 3.932.255,52, e R\$ 1.668.173,45 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), acrescido da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), na importância de R\$ 1.251.130,08 e dos juros de mora, na quantia de R\$ 1.415.611,98, ambos lavrados em 26/12/2005.

Assim, iniciada a fiscalização, a contribuinte foi intimada a prestar informações sobre referidas importações relativas ao ano de 2000.

Das informações prestadas e cálculos elaborados pela Fiscalização, esta entendeu que a empresa estaria indevidamente utilizando o valor do preço FOB, e não o valor CIF das importações para cálculo do preço praticado pelo método PRL (Preço de revenda menos o Lucro).

Alterando o valor FOB pelo CIF no cálculo do preço praticado pela contribuinte, o Fisco acabou por apurar excesso de custo nas importações efetuadas, valor este que foi adicionado ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL, no montante de R\$ 18.535.260,57.

De fato, no Termo de Constatação e Verificação Final, o Fiscal esclarece que o contribuinte deixou de adicionar à base de cálculo do IRPJ e CSLL os valores excedentes entre o preço parâmetro e o praticado na importação de bens pelo método Preço de Revenda menos Lucro (PRL), conforme determinam os artigos 18 e 23 da Lei nº 9.430, de 1996, artigos 5º, I, 12, § 3º e 36 da Instrução Normativa SRF nº 38, de 1997, e artigos 4º § 4º, 12, §§ 2º e 3º, e 43 da Instrução Normativa SRF nº 32, de 30 de março de 2001.

Além disso a fiscalização apresenta CD-rom com 7 anexos de planilhas de cálculos para demonstrar como apurou o montante tributável.

Para melhor elucidação da questão segue trecho dos esclarecimentos prestados pela autoridade fiscalizadora:

O valor do frete e do seguro internacionais, bem como o Imposto de Importação certamente não poderia deixar de integrar o preço parâmetro, pois, apesar de normalmente não serem valores pagos à empresa vinculada no exterior, estes valores são agregados ao custo da importação e compõem o preço pelo qual a mercadoria importada ficou efetivamente disponível para o importador no Brasil, ora sob fiscalização.

Ora, para comparar dois preços, é essencial que ambos estejam no mesmo patamar de valores agregados.

Quando do cálculo do preço-parâmetro, no caso de PRL, por exemplo, as únicas parcelas a serem deduzidas, de acordo com a legislação são: descontos incondicionais, impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e a margem de lucro. Se as parcelas de frete, seguro internacionais e Imposto de Importação não podem ser deduzidas do preço-parâmetro porque não há previsão legal para tanto, então devem obrigatoriamente integrar o preço praticado, caso contrário, isto é, caso estas parcelas integrem o preço-parâmetro mas não integrem o preço praticado, estará ocorrendo uma distorção no cálculo do preço parâmetro, pois estes valores integrando somente o preço-parâmetro estarão aumentando este valor indevidamente e irão fazer parecer que a margem de lucro do contribuinte é maior, quando, na verdade, a diferença entre o parâmetro e o praticado estaria sendo aumentada artificialmente através da dedução indevida de parcelas de frete e seguro internacionais e imposto de importação somente no preço praticado.

Intimada do auto de infração em 27/12/2005, a autuada apresentou sua impugnação, fls. 728/756), na qual sustenta, em preliminar, erros de cálculo na apuração dos valores unitários, uma vez que o valor total do frete deveria ser dividido pelas quantidades adquiridas para que fosse apurado seu valor unitário e, no entanto foi multiplicado pelas quantidades, resultando em um valor não pago pela empresa. Citou, como exemplo, três produtos em que houve o erro, e requer, caso haja necessidade, a comprovação do aludido erro para os demais itens, sem os obstáculos de que trata o artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

Ainda em preliminar, argui a falta de fundamentação legal dos autos de infração, em desobediência ao artigo 10, inciso IV, do PAF, haja vista que o enquadramento no artigo 245 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 não condiz com a realidade dos autos. Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro, também há erro no enquadramento legal, pois os artigos citados determinam, de forma genérica, o que deve compor a base de cálculo deste tributo, não se prestando a determinar o preço comparável, o método e os ajustes inerentes à questão, para concluir, ao final, que não lhe foi dado conhecimento do conceito exato que a autoridade fiscal julga que teria ela infringido, como também da base legal que poderia justificar os lançamentos, para que pudesse realizar uma defesa.

Além disso, alega, em preliminar, confusão no relatório do Fisco quanto ao conceito de custo, preço praticado e preço-parâmetro.

Ainda, sustenta que o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, de forma que, se não há previsão legal para deduzir parcelas do preço-parâmetro, também não há para somá-las no preço praticado.

Por fim, acrescenta que a Fiscalização baseou-se em atos normativos posteriores à época da ocorrência do fato gerador, como no caso da Instrução Normativa SRF/nº 32, de 2001, que define em seu artigo 4º, § 4º, o dever de ser integrado ao preço-parâmetro os valores de transporte, seguro e tributos não recuperáveis, enquanto o mesmo artigo e parágrafo do Instrução Normativa SRF/nº 38, de 1997, utiliza vocabulário distinto.

Quanto ao mérito, sustenta que está correta a utilização do preço FOB da mercadoria ou insumo, que corresponde exatamente ao valor pago às pessoas vinculadas localizadas no exterior.

Requer a correta interpretação do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, vez que esta, ao tratar de custos, encargos e despesas constantes nos documentos de importação, não se refere ao custo CIF (de aquisição), nem do imposto de importação do bem, mas tão somente do preço efetivamente pago para pessoa vinculada, no qual poderia transferir lucros para o exterior, ou seja, o preço FOB.

Alerta que o § 5º do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, e o artigo 36 da IN/SRF/nº 38, de 1997, referem-se à comparação de preços e não de custo. E que o § 6º do artigo da lei traz o termo para efeito de dedutibilidade, e não comparabilidade.

Por fim, traz à colação julgados do Conselho de Contribuintes que tratam da limitação trazida por instruções normativas da Receita Federal ao uso do método PRL.

A 5ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto deu a procedência do lançamento relativo ao IRPJ, bem como à CSLL, nos seguintes termos:

Que não houve insuficiência na indicação dos dispositivos legais infringidos pois, no Termo de Constatação e Verificação Final, peça integrante dos Autos de Infração, há esclarecimentos quanto à legislação aplicada ao caso.

Que a impugnante não demonstrou os erros cometidos pelo Fisco no cálculo do preço praticado e, tão somente, os informou em apenas 3 (três) produtos, de forma que, após o prazo para impugnação, não mais poderá fazê-lo, motivo pelo qual sua alegação não pode elidir o lançamento.

Que, diferentemente do que alega a impugnante, no Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos diminuídos dos descontos condicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e da presumida margem de lucro de 20% (vinte por cento), tanto o preço parâmetro como o praticado

devem ser compostos pelo preço CIF. Que inclusive a própria contribuinte, ao prestar ao Fisco informações sobre os ajustes de preços de transferência, detectou, ela própria, excesso passível de adição ao lucro real na ordem de R\$ 1.124.504,90.

Ainda na decisão recorrida, o Ilustre Julgador esclarece que: “o cerne da questão está na apuração do efetivo preço praticado entre a empresa importadora, a recorrente, e suas vinculadas no exterior. Enquanto o Fisco entende que se deva partir do valor CIF (*Cost Insurance and Freight*), adicionado ainda do imposto de importação, a recorrente é firme na tese da utilização do valor FOB (*Free On Board*).”

Esclarece ainda que é completamente descabida a interpretação da contribuinte referente ao § 6º do artigo 18 da Lei 9.430/96. Outro ponto não acolhido pela DRJ foi quanto à alegada retroatividade da Instrução Normativa SRF/nº 32, de 30 de março de 2001, em razão de que, na própria Instrução, o art. 43 reza sobre sua aplicabilidade às operações praticadas a partir de 1º de janeiro de 1997. Ademais, a exigência fiscal tem por sustentáculo legal o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, já vigente à época dos fatos.

Por fim, quanto aos acórdãos do Conselho de Contribuintes colacionados pela Impugnante, entende aquela D. DRJ que, embora versem sobre preço de transferência, não trazem relação à discussão em tela, haja vista tratar expressamente sobre a vedação ao contribuinte, constante na Instrução Normativa SRF/nº 38, de 1997, na apuração de preço parâmetro, pelo método PRL, quando da importação de insumos destinados à produção, pela própria importadora, de outro bem, serviço ou direito.

Pois bem, mantido o auto de infração de forma integral, o contribuinte foi intimado, da r. decisão em 23/05/2006 e apresentou recurso tempestivo em 21/06/2006, alegando, em preliminar, a nulidade do auto por (i) tributar custos pagos a terceiros dedutíveis pela legislação fiscal; (ii) conter graves erros na determinação do preço parâmetro; (iii) apresentar inconsistência dos dispositivos invocados no auto de infração; (iv) justificar lançamento com base em Instrução Normativa vigente somente no ano seguinte aos fatos geradores em questão.

E quanto ao mérito, sustenta a recorrente que, para cálculo do preço praticado, deverá ser utilizado o valor FOB, e não CIF, uma vez que consta no documento de importação exatamente o primeiro. Além disso, afirma que os custos de frete, seguro e tributos incidentes na importação, mencionados no parágrafo 6º do artigo 18 da Lei 9.430/96, devem ser dedutíveis do IRPJ independente do método utilizado para apurar o preço de transferência.

Alega ainda que a interpretação das leis de direito tributário deverão ser de forma literal, nos termos do artigo 111 do CTN;

Que IN não pode modificar o que dispõe a Lei, muito menos retroagir;

Discorre, ainda, sobre as distorções contidas nos cálculos apresentados pela fiscalização, uma vez que o preço praticado foi

muito superior ao parâmetro, diferença esta ocorrida em razão da multiplicação do valor do frete, ao invés de dividi-lo pelo número de produtos contidos na nota fiscal.

Com o intuito de demonstrar o erro nos cálculos efetuados pela D. Fiscalização, a empresa, no dia 31/07/2006, trouxe aos autos Laudo de Avaliação dos Custos das Aquisições das Importações de Pessoas Vinculadas que Impactaram no Lucro Tributável do Ano-calendário de 2000, elaborado pela Deloitte Touche Tohmatsu - Consultoria Tributária.

No referido Laudo o consultor tributário sustenta que, de fato, houve erro na apuração dos preços apurados pelo Fisco e que, em razão deste fato, o auto de infração deveria ser reduzido para 1RPJ - R\$ 1.408.529,27 e CSLL - R\$ 507.070,54.

É o relatório, em síntese.

Na sessão do dia 28/02/2007, a antiga 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes entendeu por bem, diante dos possíveis equívocos cometidos no procedimento fiscal quanto à apuração do valor do frete dos produtos importados, converter o julgamento em diligência, para que fossem analisados os documentos colacionados pela recorrente, bem como conferidos os cálculos elaborados pelo agente fiscal para obtenção do correto preço praticado pelo contribuinte.

Desta feita, foi realizada diligência e, segundo “Relatório Final da Diligência” (fls. 2118/2121), constatou-se que havia erro tanto nos dados fornecidos pela Recorrente durante a fiscalização, quanto nos dados apurados pelo Fisco.

O contribuinte, em algumas operações de importação, preencheu os campos destinados ao valor unitário de frete, seguro e imposto de importação de um produto com o valor total destes custos na operação. Neste sentido, assim dispõe o Relatório Final da Diligência:

Verificamos então, durante a reunião, que, aparentemente, os valores de frete, seguro e imposto de importação unitários foram informados pelo contribuinte erroneamente para algumas operações de importação, tendo em vista que este preencheu como **valor total de frete** (frete de todas as unidades importadas numa operação) para o produto no campo onde era esperado o **valor unitário de frete** (frete de cada unidade importada numa operação do produto). O mesmo ocorreu com o seguro e imposto de importação.

Mesmo após as correções efetuadas pelo contribuinte, o Fisco verificou que ainda havia diferença entre os valores apontados no laudo elaborado pela empresa de consultoria contratada pela Recorrente e os valores por ele apurados. Desta forma, a fiscalização apurou novamente todos os valores FOB e CIF de cada produto, conforme abaixo relatado (fl. 2120):

Na busca pelo motivo das diferenças, observei que o valor da coluna “FOB R\$” do arquivo de importações, em alguns casos, estava incompatível com os valores originais extraídos do Siscomex. Como, por exemplo, deste produto 1N9900, D1 0003088280, Adição 5, sequência 5, em que o valor FOB R\$ era

de R\$ 19,917, enquanto que o VUCV (Valor Unitário da Condição de Venda) era de R\$ 1,27 para incoterm CFR. Solicitei então, ao departamento de informática da DEAJN, nova extração dos dados originais do Siscomex (...). Analisando estes dados novamente extraídos do Siscomex, verifiquei que o VUCV também era de R\$ 1,27, mas a coluna FOB R\$ não pode ser comparada pois este não foi extraído do Siscomex, tendo em vista que este não é um campo existente nas tabelas do Siscomex.

Este valor foi calculado a partir de outros campos pelo programa aplicativo que apura os preços de transferência. O valor CIF + II, que é a base do Preço Praticado para os preços de transferência pelo método PRL, foi calculado somando-se ao valor FOB R\$ os valores de Frete, Seguro e Imposto de Importação (II). Consequentemente, este preço praticado foi erroneamente apurado em decorrência desta distorção, bem como os respectivos ajustes.

Para corrigir este erro então detectado, esta fiscalização, a partir do arquivo de importações, já corrigido com os valores de Frete e Seguro Unitários pelo contribuinte na primeira fase da diligência, apurou novamente todos os valores FOB R\$, com base no VUCV e cláusulas INCOTERMS de cada operação.

Diante disso, após a correção dos valores unitários de frete, seguro e imposto de importação pelo contribuinte, o Fisco corrigiu o valor CIF, que entendeu servir de base para o cálculo do preço praticado, e apurou novamente o valor do ajuste que foi reduzido de R\$ 18.535.260,57 (Dezoito milhões, quinhentos e trinta e cinco mil, duzentos e sessenta reais e cinquenta e sete centavos) para R\$ 8.846.040,75 (Oito milhões, oitocentos e quarenta e seis mil, quarenta reais e setenta e cinco centavos).

Instada a se manifestar, a Recorrente entendeu que a diligência foi concluída com êxito no que tange à confirmação da ocorrência de erros de cálculo no valor do preço praticado.

Por outro lado, entendeu que a diligência foi falha por não se manifestar especificamente sobre o valor do ajuste apurado pela empresa Deloitte, o qual é menor do que aquele ora calculado pelo Fisco. Esclareceu a Recorrente que tal divergência entre os novos cálculos do Fisco e aqueles efetuados pela empresa de auditoria decorre do fato de que, caso realmente a Recorrente tivesse que calcular o preço praticado levando em consideração o preço CIF (com inclusão de frete, seguro e imposto de importação), o método de apuração do preço parâmetro mais favorável passaria a ser o PIC, e não mais o PRL. Desta forma, conclui que devem ser refeitos os cálculos, levando-se em consideração o método PIC, já que a lei é clara ao permitir ao contribuinte se utilizar do método que lhe seja mais favorável.

A Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 1102-00.302, de 1 de setembro de 2010, cujas ementa e decisão transcrevo, respectivamente:

IRPJ - CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) - FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO - Os

valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros do Colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros João Otávio Oppermann Thomé e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Inconformada, a Fazenda Nacional apresenta recurso especial por divergência, argumentando, em síntese, que o contribuinte litiga contra expressa determinação legal e, ao fazê-lo, contraria robusta jurisprudência sobre o tema, não havendo, pois, reparos a serem feitos ao lançamento realizado.

O recurso foi admitido pelo presidente da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF.

Devidamente cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões, em que expõe novamente os argumentos anteriormente apresentados e defende que as razões pugnadas pela Fazenda Nacional são infundadas e não podem prevalecer, devendo ser mantido o entendimento do acórdão recorrido.

Ao final, requer que (e-fls. 2.760):

Caso se entenda por prover o recurso ora combatido — o que se admite apenas para fins de argumentação — requer-se seja determinado o retorno dos autos à câmara baixa, para que seja reconhecido o direito da recorrida de aplicação do método que lhe é mais favorável, com fundamento na autorização prevista pelo parágrafo 4º do art. 18 da Lei nº 9.430.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, Relator

O recurso é tempestivo, entendo que a divergência restou comprovada e, por isso, conheço do especial.

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

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

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

valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

[...].

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

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

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

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

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

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

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

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

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

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

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

[...].

61. *Como fruto de toda a experiência até então angariada no que concerne à aplicação de referidos controles, com o intuito de minimizar a litigiosidade Fisco-Contribuinte até então observada, e objetivando alcançar maior efetividade dos controles em questão, propõe-se alterações na legislação de regência.*

62. Entre essas alterações, merecem destaque as seguintes:

[...];

c) não consideração de montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados - a título de fretes, seguros, gastos com desembaraço e impostos incidentes sobre as operações de importação - para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, vez que tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira;¹

Diante da clareza do texto acima, caem por terra discussões estereis acerca da pretensa distinção entre os conceitos de “dedutibilidade” e “comparabilidade” e de “preço parâmetro” e “preço praticado”, encetadas tanto pela decisão recorrida, quanto pela recorrente.

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

Processo nº 16327.002216/2005-80
Acórdão n.º **9101-002.314**

CSRF-T1
Fl. 2.801

Isto posto, DOU provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, com retorno à Turma de origem, para prosseguimento no julgamento das outras matérias não enfrentadas quando do julgamento do recurso ordinário, também conforme alegado em contrarrazões.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto

Na reunião de maio de 2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (doravante “CSRF”) analisou o recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “PFN” ou “**recorrente**”), em que é parte **CATERPILLAR BRASIL LTDA.** (doravante “CATERPILLAR”, “**contribuinte**” ou “**recorrida**”), no processo n. 16327.002216/2005-80. Em tal recurso, a recorrente requer a reforma do acórdão n. **1102-00.302** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela r. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O acórdão recorrido, por maioria dos votos, deu provimento ao recurso voluntário, restou assim ementado (**fls. 2.699 e seg. do e-processo**):

IRPJ — CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) - FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO — Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

No julgamento do recurso especial interposto, a CSRF, por **voto de qualidade**, decidiu dar provimento ao recurso especial da PFN.

Nesta **declaração de voto**, *permissa vênia*, apresento os fundamentos que me fizeram votar pelo não provimento do recurso especial interposto pela recorrente, por compreender que a cobrança tributária em questão ofende as normas que tutelam a matéria.

1. Premissas fundamentais para o julgamento do caso concreto.

O caso sob julgamento envolve a cobrança de IRPJ e CSL, pela glosa de custos ou despesas considerados indedutíveis pela fiscalização, com suposto fundamento na legislação de preços de transferência.

O art. 47 da Lei n. 4.506/64 estabelece, como regra geral, que serão dedutíveis as despesas operacionais pagas ou incorridas necessárias, assim compreendidas aquelas normais, usuais e necessárias às suas atividades geradoras do lucro que será tributado.

Além dessa regra geral de dedutibilidade, o legislador prescreveu ainda uma série de normas específicas que devem ser observadas para a apuração do IRPJ e da CSL, com destaque às regras de preços de transferência.

A legislação brasileira dos *preços de transferência* deve ser observada por pessoas jurídicas nacionais que realizem operações com pessoas jurídicas vinculadas residentes no exterior. Tais normas se voltam exclusivamente às operações realizadas com empresas vinculadas e que, por meio de ajuste de preços de venda de bens, serviços ou direitos, apresentassem a potencialidade de transferir resultados ao exterior sem a correspondente tributação.

O legislador estabeleceu como premissa que as regras brasileiras de preços de transferência apenas serão aplicáveis quando estiver presente um ***binômio essencial***: (i) *vinculação entre as partes contratantes* e; (ii) *negócio jurídico internacional, com destaque, no presente caso, às importações*.

As referidas normas **encontram** fundamento especialmente nos princípios da *igualdade* e da *capacidade contributiva*, de forma a estabelecer, por meio de fórmulas pré-determinadas pelo legislador ordinário, um preço que seria praticado por *partes independentes* (“*preço parâmetro*” ou “*preço arm’s length*”), de tal forma que operações realizadas entre *partes vinculadas* que destoem desse padrão, sejam tributadas como se houvessem praticado o *preço parâmetro*. Nesse ponto, é relevante fazer referência à seguinte passagem do estudo de LUÍS EDUARDO SCHOUER², *in verbis*

“1.3.9. É, pois, sob pena de caracterizar o arbítrio, que o legislador se vê obrigado a eleger princípios e, uma vez escolhidos, aplicá-los conscientemente.

1.3.10. Especialmente em matéria tributária, surge como princípio parâmetro, escolhido pelo próprio constituinte, a capacidade contributiva. Nesse sentido, deve a tributação partir de uma comparação das capacidades econômicas dos potenciais contribuintes, exigindo-se tributo igual de contribuinte em equivalente situação. Por óbvio, tal princípio somente se concretiza quando é possível compararem-se os contribuintes.

1.3.11. No caso de transações entre pessoas vinculadas, entretanto, as realidades econômicas comparadas são diversas, frustrando-se qualquer comparação.

1.3.12. A diversidade acima apontada resulta da circunstância de as transações entre partes vinculadas não terem passado pelo mercado, como o fizeram as empresas independentes.

1.3.13. Assim, pode-se dizer que enquanto a moeda constante nas contas das empresas com transações controladas está expressa em unidades ‘reais de grupo’, empresas independentes têm seus resultados expressos em ‘reais de mercado’.

1.3.14. Nesta perspectiva, o papel da legislação de preços de transferência é apenas ‘converter’ valores expressos em ‘reais de grupo’ para ‘reais de mercado’, possibilitando, daí, uma efetiva comparação entre contribuintes com igual capacidade econômica.

1.3.15. Nesse sentido, verifica-se que a legislação de preços de transferência não distorce resultados da empresa. Apenas ‘converte’ para uma mesma unidade de referência (‘reais de mercado’) a mesma realidade expressa noutra unidade.

1.3.16. Nesse contexto, as disposições de controle de preços de transferência da Lei n. 9.430/96 somente se justificam caso corroborem essa conversão acima referida, o que se dá mediante a aplicação do princípio *arm's length*, que será verificado mais profundamente nos capítulos posteriores. Vale dizer, caso a aplicação da lei ou de sua regulamentação em um caso concreto extrapole os limites dessa conversão, isso deverá ser considerado uma desobediência ao princípio constitucional da igualdade e da capacidade contributiva e, portanto, a aplicação nesse caso deverá ser corrigida ou até mesmo desconsiderada."

É fundamental para a matéria em análise compreender que a legislação brasileira dos preços de transferência busca precisamente neutralizar a desigualdade nas operações entre partes vinculadas. Assim, por exemplo, se em uma operação de importação entre partes vinculadas o importador brasileiro realizar o pagamento de \$25,00 por um bem cujo *preço parâmetro* seja de \$10,00, a legislação dos preços de transferência determinará um *ajuste* na base de cálculo do IRPJ e da CSL, de forma a se adicionar a parcela excedente (\$15,00) e, assim, acrescer a base tributável e consequentemente aumentar o montante dos tributos devidos. O *preço parâmetro*, nesse exemplo, corresponde ao limite da dedutibilidade do custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada.

Por meio do controle dos *preços de transferência*, o sistema jurídico **não procura majorar o percentual de tributos cobrados da sociedade**, mas simplesmente garantir, nas operações internacionais, tratamento tributário *isonômico*, de forma que, independente de relações societárias ou negociais mantidas entre as partes, todos que se encontrem em situação semelhante tenham a sua **capacidade contributiva tributada de forma equivalente**.

Dessa forma, embora a legislação de preços de transferência possam aparentar *exceções* à norma geral de dedutibilidade do art. 47 da Lei n. 4.506/64, representam a sua *confirmação*. As regras de preços de transferência correspondem mais precisamente a normas que procuram garantir que o tal norma geral seja aplicada conforme os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Não obstante, seja sob uma perspectiva (*exceção à regra geral*) ou outra (*confirmação à regra geral*), a legislação dos preços de transferência, detalhada no tópico subsequente, está intimamente relacionada com a norma do art. 47 da Lei n. 4.506/64.

2. A legislação aplicável ao caso concreto.

A matriz legal da legislação brasileira dos preços de transferência é a Lei n. 9.430/96, com as sucessivas alterações que lhe foram realizadas. Nela estão contemplados os diferentes *métodos* de controle dos preços de transferência, que consistem em fórmulas e regras para a determinação se deve ou não ser realizado *ajuste* na base de cálculo do IRPJ e da CSL e, ainda, de quanto seria o referido *ajuste*.

O art. 18 da Lei n. 9.430/96 prevê regras aplicáveis em geral a todos os métodos de preços de transferência:

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.

O caput do dispositivo estabelece que dois fatores devem conjugar-se para a incidência das normas de preços de transferência:

- (i) operações realizadas com pessoas vinculadas;
- e
- (ii) operações de importação.

Como apenas quando esses dois fatores estiverem simultaneamente presentes deverão ser aplicadas as normas de controle e ajuste prescritas pela Lei n. 9.430/96, trata-se de um **binômio essencial** para a aplicação da legislação dos preços de transferência.

O conceito de “pessoa vinculada” foi estabelecido pelo art. 23 da Lei n. 9.430/96:

Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterize como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de

seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

A Instrução Normativa SRF n. 38, de 30.04.97, estabeleceu a seguinte orientação em seu art. 4º, § 4º:

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

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

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

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

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

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

Ocorre, no entanto, que a Instrução Normativa SRF n. 243, de 11.11.2002 (doravante “IN 243”), estabeleceu a seguinte orientação em seu art. 4º, § 4º:

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

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam o art. 8º, a alínea "b" do inciso IV do art. 12 e o art. 13.

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

§ 3º A dedutibilidade dos encargos de depreciação, exaustão ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado por um dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, vedada a utilização do método de que trata o art. 12, se não houver revenda.

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

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

A aludida orientação da IN 243, em seu art. 4º, § 4º, corresponde justamente ao núcleo da discussão do recurso especial ora em julgamento.

Prosseguindo com a revisão da legislação aplicável ao caso, note-se que a Medida Provisória n. 478, de 29.12.2009, atribuiu a seguinte redação ao referido § 6º:

§ 6º Integram o custo de aquisição, para efeito de cálculo do preço médio ponderado a que se refere o inciso III do caput, o valor do transporte e do seguro até o estabelecimento do contribuinte, cujo ônus tenha sido do importador, e os impostos não recuperáveis incidentes nessas operações e demais gastos com o desembaraço aduaneiro.

No entanto, a MP 478/2009 não foi convertida em Lei e, conforme o Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 18/2010, vigorou apenas 01.06.2010.

Em 2012, finalmente, foram introduzidas alterações no dispositivo pela Lei n. 12.715:

§ 6. 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.

3. A dedutibilidade do frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Com olhos exclusivamente à regra geral de dedutibilidade do art. 47 da Lei n. 4.506/64, o frete, o seguro e os tributos incidentes sobre a importação devem ser dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSL, pois se tratam indubitavelmente de dispêndios necessários, normais e usuários à respectiva atividade operacional do contribuinte. Quanto aos tributos incidentes sobre a importação, deve-se destacar a regra do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, que prescreve expressamente a sua dedutibilidade.

É preciso, contudo, verificar se o legislador de algum modo interferiu na dedutibilidade de tais dispêndios necessários, normais e usuais da pessoa jurídica.

O art. 18, § 6º, da Lei n. 9.430/96, estabelece norma expressa quanto à dedutibilidade dos custos do importador com frete, seguro e tributos incidentes na importação:

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.

O legislador prescreveu expressamente que frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação e suportados pelo importador brasileiro, ainda que os produtos importados tenham sido adquiridos de partes dependentes, devem ser consideradas custos dedutíveis pelo importador. **Significa dizer que os dispêndios com frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, pagos a pessoas não vinculadas, não integram o preço parâmetro para fins de preços de transferência, devendo ser considerados dedutíveis independentemente de ajustes.**

De forma analítica, em situações como a do caso concreto, na qual há uma operação de importação realizada entre partes vinculadas (aquisição do produto importado) e um conjunto de deveres e obrigações decorrentes e periféricos relacionados a partes **não** vinculadas (frete, seguro e tributos), é possível identificar dois estágios distintos:

- (i) controle dos preços de transferência, com a aplicação sobre as operações controladas de um dos métodos previstos na legislação para a composição do preço parâmetro e, se for o caso, a realização de ajustes, com adição do montante excedente ao aludido preço parâmetro;
- (ii) efetiva dedução dos custos com a importação, que corresponderá ao preço dos produtos importados ajustado (ou não) conforme os métodos de preços de transferência, acrescido dos efetivos custos com frete, seguro e tributos incidentes na importação.

A não incidência da legislação de preços de transferência para a limitação das despesas dedutíveis a título de frete, seguro e tributos pode ser justificada, ainda, pelas razões expostas nos subtópicos seguintes.

3.1. O escopo de aplicação da legislação fiscal de preços de transferência.

O *binômio essencial* prescrito pelo art. 18, caput, da Lei n. 9.430/96, é determinante ao escopo das normas de preços de transferência, pois corresponde às condições essenciais para a sua incidência: tais normas alcançam operações realizadas por pessoas jurídicas brasileiras com *(i)* partes vinculadas *(ii)* residentes em outros países.

Conforme se verifica dos autos, o contribuinte contratou a aquisição de determinados bens (**fls. 2.708 do e-processo**), fornecidos por uma empresa vinculada residente no exterior. Não há dúvida, portanto, que a aquisição dos aludidos bens está sujeita ao controle da legislação dos preços de transferência.

O contrato de aquisição celebrado pelo contribuinte previa a sua responsabilidade pela contratação do frete e seguro necessários para a entrega dos produtos, bem como pelo recolhimento dos tributos incidentes na importação. Cumprindo com a sua obrigação contratual, **a Recorrida contratou de terceiros, sem nenhum vínculo evidenciado nestes autos, o frete e o seguro, bem como arcou com os impostos de importação.**

No caso dos autos, a autoridade fiscal compreendeu que o frete, o seguro e os impostos pagos deveriam submeter-se ao controle dos preços de transferência. **Coerentemente, insta verificar se tais situações encontram-se sob o escopo do binômio essencial prescrito pela Lei n. 9.430/96.**

Quanto ao **frete**, conforme explicitado no acórdão recorrido (**fls. 2.753 do e-processo**), foi firmado contrato com empresa estrangeira, o que preenche um dos dois critérios de incidência da norma de preços de transferência. No entanto, a empresa contratada para a realização do frete internacional **não possui vínculo com o contribuinte**, o que inviabiliza o preenchimento do binômio essencial de incidência da Lei n. 9.430/96.

O **seguro**, conforme explicitado no acórdão recorrido (**fls. 2.753 do e-processo**), foi contratado de empresa nacional, o que por si só já faz sucumbir o preenchimento do binômio essencial de incidência da Lei n. 9.430/96. Ainda que assim não fosse, a seguradora contratada **não possui vínculo com o contribuinte**, o que reforça ainda mais a sua **não aderência** à legislação de preços de transferência.

Conforme consignou o acórdão recorrido, o caput do art. 18 confirma que “a limitação na redução dos custos, despesas e encargos constantes dos documentos de importação ou de aquisição de bens somente se aplica ‘nas operações efetuadas com pessoa vinculada’”, de modo que o fato desses valores serem pagos a terceiros torna clara a inviabilidade de sua manipulação pelas partes relacionadas. E complementa afirmando que “se o entendimento adotado pela Autoridade Fiscal estivesse correto, não apenas o frete, o seguro e o imposto de importação, mas também todos os outros custos que formaram o preço de revenda (por exemplo: Marketing, transporte interno, etc) deveriam ser considerados na formação do preço parâmetro (fls. 2.708 e segs do e-processo).

Por fim, os **tributos sobre a importação**, conforme é notório, são devidos à União e aos Estados, que obviamente **não são estrangeiros e nem são vinculados ao contribuinte**.

É o princípio da legalidade, em sua acepção mais explícita, que impede que se estenda a sanção normativa da Lei n. 9.430/96 ao frete, seguro e tributos incorridos pelo Recorrente, pois nenhuma dessas situações preenche o binômio que seria essencial, qual seja, **(i)** operação com partes vinculadas **(ii)** residentes em outros países.

Essa mesma conclusão vêm sendo explicitada pela doutrina³. Cite-se GERD WILLI ROTHMANN⁴, para quem os valores de frete e seguro “não entram no cálculo do preço de transferência, nas duas modalidades (CIF e FOB), nem o imposto de importação. Se os custos efetivos de frete e seguro forem suportados pelo importador/revendedor (FOB), os mesmos poderão ser integralmente deduzidos para os efeitos do imposto de renda, da mesma forma que o imposto de importação”. Conforme esse professor da Faculdade de Direito do Largo São Francisco (USP), *in verbis*:

“Assim, as deduções do preço médio de venda, para se chegar ao preço líquido de venda, são, exclusivamente, as previstas em lei:

- a) descontos incondicionais;*
- b) impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) comissões e corretagens pagas;*
- d) ‘margem de lucro’ (20% ou 60%).*

Esta margem de revenda, impropriamente chamada de ‘margem de lucro’, compreende somente os custos decorrentes da função do próprio revendedor, tais como armazenamento, publicidade e, eventualmente, o ‘valor agregado’ em produção no País.

³ Vide, por exemplo: SCHOUERI, Luis Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 287 e seg.; ROTHMANN, Gerd Willi. Preços de transferência – método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+II) ou FOB. A margem de lucro (20% ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 165, jun/2009. São Paulo: Dialética; KRAKOWIAK, Ricardo. Preços de transferência: o método PRL e as despesas com frete, seguro e imposto de importação. In: Tributos e preço de transferência, 3º vol. SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.) São Paulo: Dialética, 2009; BORGES, Alexandre Siciliano; ANDRADE JR., Luiz Carlos. Preços de transferência: o método PRL e os valores referentes a frete, seguro e tributos. In: Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF. vol. 01, nº 5, ano 2011.

⁴ ROTHMANN, Gerd Willi. Preços de transferência – método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+II) ou FOB. A margem de lucro (20% ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 165, jun/2009. São Paulo: Dialética, p. 54-56.

Daí podemos concluir:

a) Nem as despesas com frete, nem com seguro e, muito menos, o imposto de importação (que é receita da Administração Fiscal!) constam da lista taxativa das deduções para efeito de apuração do preço líquido de venda que, deduzida a 'margem de lucro', resulta no 'preço-parâmetro', ou seja, no preço hipotético de transferência.

b) As despesas com frete e seguro e o imposto de importação não constituem custos decorrentes das funções desempenhadas pelo revendedor, mas são custos da importação, que não entram na apuração da margem de revenda.

Como não entram no cálculo do hipotético 'preço-parâmetro', mas representam custos efetivos, os valores relativos a frete, seguro e ao imposto de importação, desde que seu ônus tenha sido do importador/revendedor (ou seja, na modalidade 'FOB'), podem ser integralmente deduzidos para os efeitos de imposto de renda.

Na modalidade CIF, o valor de frete e seguro já está embutido no 'preço parâmetro', de modo que não pode ser considerado, novamente, como despesa dedutível.

Neste contexto, cabe apenas uma observação: se, na modalidade FOB, o transporte e o seguro são contratados com empresa coligada da matriz fornecedora da mercadoria, os respectivos valores pagos estão sujeitos à observância da legislação de preços de transferência."

No caso dos autos, o frete, o seguro e os tributos pagos ou incorridos na importação realizada pelo contribuinte não preenchem, como se explicitou, os requisitos essenciais para que sejam tutelados regras de controle de preços de transferência.

3.2. A incompatibilidade da inclusão de fretes, seguro e tributos no cálculo do preço parâmetro para fins de preços de transferência.

É conhecida a máxima jurídica de que *os textos jurídicos não devem ser interpretados de tal forma que conduzam ao absurdo*. Compreendo que ser ela aplicável ao caso ora sob julgamento.

O art. 18 inaugura a "Seção V" da Lei n. 9.430/96, que tem como Título "Preços de Transferência" e subtítulo "Bens, Serviços e Direitos Adquiridos no Exterior". O referido dispositivo tutela de forma geral todos os métodos para a apuração do preço-parâmetro, os quais, como já exposto, determinam se ajustes devem ou não ser realizados na base de cálculo do IRPJ e da CSL.

Por conseguinte, a conclusão alcançada no julgamento do presente caso – no se discute se frete, seguro e tributos devem ser incluídos na composição do preço-parâmetro do método PRL – devem ser igualmente coerente com os métodos PIC e CPL, igualmente tutelados pela regra geral do art. 18 da Lei n. 9.430/96.

A máxima de que *os textos jurídicos não devem ser interpretados de tal forma que conduzam ao absurdo* emerge quando se analisa os efeitos da inclusão de frete, seguro e tributos incidentes na importação na composição do preço parâmetro do método CPL, que apura o preço-parâmetro a partir do custo do exportador, acrescido de uma margem de 20%.

Como se ressaltou acima (tópico “1”), o objetivo da legislação de preços de transferência é “converter” os valores expressos em “reais de grupo” para valores “reais de mercado”, de tal forma que haja uma efetiva comparação entre contribuintes com capacidade contributiva equivalente. Nesse seguir, a legislação prevê que, para a composição do preço-parâmetro pelo método CPL, deverá ser considerado o custo do exportador, acrescido da margem de 20%.

Em outras palavras, a margem de lucro bruta adotada no método CPL, limitada ao máximo de 20%, deveria incluir, além do lucro líquido e de todas as despesas do exportador que não estejam incluídas em seu custo, também o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação.

Permissa vênia, a incongruência dessa interpretação salta aos olhos diante do fato de que os tributos brasileiros incidentes na importação facilmente podem, sozinhos, ultrapassar a margem de lucro bruto de 20% estabelecida pelo método CPL.

4. O extravasamento das funções da IN 243/2002, em cotejo às fontes formais do Direito tributário

O tema das fontes é fundamental ao Direito tributário pátrio. Nosso ordenamento apresenta peculiar complexidade estabelecida pela Constituição Federal, com elevado número de espécies normativas, cada qual com uma *função própria*, vocacionadas à impressão juridicidade, eficiência, segurança jurídica, inteligibilidade, coesão, coerência e completude ao sistema jurídico.

Sob uma perspectiva formalística⁵, as referidas espécies normativas podem ser organizadas em *fontes primárias*⁶ e *fontes secundárias*⁷ do Direito tributário.

A Lei n. 9.430/96 é *fonte primária* do Direito tributário. Em face do princípio da reserva legal, o legislador ordinário possui competência privativa para estabelecer o método de cálculo do preço parâmetro para possíveis ajustes à base de cálculo do IRPJ e da CSL, adotando como diretriz fundamental a *tributação da renda conforme o acréscimo patrimonial*. Como a fórmula de cálculo preço parâmetro irá influenciar na composição da base de cálculo desses tributos, com potencial de redução dos custos dedutíveis na apuração do acréscimo patrimonial tributável, trata-se de matéria sob a *competência privativa do legislador ordinário*. É o que se depreende da Constituição Federal, art. 150, I, e do Código Tributário Nacional, art. 97.

A IN 243/2002, por sua vez, é *fonte secundária* do Direito Tributário, cuja função subalterna é de aclarar ou atribuir maior operacionalidade à norma prescrita pela Lei n. 9.430/96, que é a *fonte primária*.

A aludida instrução normativa, contudo, extravasou as suas funções ao prever, em seu art. 4º, § 4º, a inclusão do frete, seguro e tributos atinentes à importação na composição do preço parâmetro do método PRL.

Permissa vênia, a instrução normativa não expressou uma possível interpretação que se pudesse abstrair do texto legal. E ainda que se pudesse argumentar alguma mensagem implícita do legislador descortinada pela IN 243/2002, é preciso ter claro que

⁵ As fontes do Direito tributário podem também ser observada por uma perspectiva material, a qual não contribui imediatamente para o tema em análise.

⁶ Em especial: Constituição Federal; Lei Complementar, Lei Ordinária, Medida Provisória, Tratados Internacionais, Decreto legislativo, Decreto (casos especiais), Convênio, Resolução.

⁷ Em especial: Decreto regulamentar, Instruções Normativas, Portarias, Normas complementares.

exceções ou limitações à regra geral de dedutibilidade – prescrita pelo art. 47 da Lei n. 4.506/64 e pelo art. 41 da Lei nº 8.981/95 – devem ser expressas. E o que há, de forma expressa (Lei n. 9.430/96, art. 18, § 6º) é a dedutibilidade dos dispêndios do importador com frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Dessa forma, não resta outra alternativa senão desconsiderar a recomendação veiculada pelo art. 4º, § 4º, da IN 243/2002.

4. A jurisprudência administrativa sobre o tema.

O entendimento ora exposto encontra respaldo em uma série de julgados administrativos deste Tribunal, como por exemplo:

Acórdão nº 108-09763, de 13/11/2008.

‘Embora as despesas de fretes e seguros tenham sido incluídos nos documentos de importação, em se tratando de despesas necessárias, usuais e normais para o tipo de atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, cuja dedutibilidade está prevista na legislação, estas despesas devem ser neutras para a apuração do preço de transferência no Método PRL’

Acórdão nº 1102-00.302, de 01/09/2010.

IRPJ - CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) - FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO - Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

Acórdão nº 1102-00.302, de 16/05/2011

IRPJ – CSLL – PREÇO DE TRANSFERÊNCIAS – MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) – FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO – Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

Note-se que os aludidos exemplos se alinham aos fundamentos do acórdão n. 9101-01.166, prolatado por esta CSRF em 12.09.2011:

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.

No aludido julgado desta CSRF, embora tenha sido considerado o quanto disposto na IN SRF nº 38/97, a i. Conselheira Relatora KAREM JUREIDINI DIAS, inclusive por não ter havido alterações na Lei 9.430/96 sobre a matéria, explicitou coerentes fundamentos para a análise de casos abrangidos também pela IN 243/2002, *in verbis*:

“A despeito dos posicionamentos acima referidos, parece-me que o cerne da questão gira em torno de erro semântico na adoção dos termos “preço praticado” e “preço parâmetro”. Parece-me, data maxima venia, que há equívoco na transposição da disposição acerca do preço praticado para parâmetro e vice-versa.

Ora, preço parâmetro é aquele apurado segundo um dos métodos estipulados por presunção legal. Em se tratando de presunção legal, ao menos a princípio (a depender de prova contundente em contrário), e por princípio, vale o quanto estipulado para cada um dos métodos. Já o preço praticado é aquele submetido à revisão por um dos métodos de apuração do preço de transferência. Logicamente, quanto maior o preço parâmetro menor o ajuste, porque menor a diferença entre o valor do preço parâmetro e do preço praticado no caso da importação.

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

(...)

Poder-se-ia entender que a lei não tratou da inclusão do montante pago à título de frete e seguro não efetuados com pessoa vinculada, seja em face da redação do caput do seu artigo 18, seja porque o método do preço de transferência só se aplica nas operações efetuadas com pessoa vinculada.”

Tanto sob a égide da IN 38/96 quanto da IN 243/2002, não restam dúvidas quanto ao acerto dos citados julgados, que reconheceram a legitimidade de o contribuinte não incluir, no cálculo do seu preço parâmetro, os valores que tenha suportado a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação.

5. Dispositivo do voto.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial interposto pela recorrida quanto à matéria analisada nesta declaração de voto, a fim de que se mantenha a decisão recorrida.

(Assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2/2004, de 4/8/2001

Autenticado digitalmente em 03/06/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 06/06/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 08/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Declaração de Voto

Conselheiro Ronaldo Apelbaum,

A discussão posta nos presentes autos refere-se à discussão sobre a obrigatoriedade de inclusão das despesas de fretes, seguros e tributos incidentes na importação no preço parâmetro para fins de cálculo dos ajustes de Preços de Transferência, conforme disposto na Lei 9.430/96 e alterações subsequentes, além de sua regulamentação.

Inicialmente, é importante reproduzir o art. 18 da Lei mencionada e a delimitação de aplicabilidade da regra constante de seu *caput*. Senão vejamos:

*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.

A redação do art. 18 é, de fato, imprecisa. A simples leitura de suas disposições não é clara suficiente para levar o aplicador da norma jurídica ao entendimento que somente as despesas pagas às pessoas vinculadas devem ser objeto de aplicação dos métodos de preços de transferência trazidos pela Lei 9.430/96.

Ocorre que essa regra de dedutibilidade não é simples inovação do legislador brasileiro, há um contexto global de determinação de regras de Preço de Transferência. Não há, em outros sistemas, hipótese de controle de dedutibilidade que leve em consideração as obrigações legais de valor determinado por autoridades locais, como os tributos incidentes sobre importação. Não há lógica em considerar despesas que não sejam discricionárias, e que são devidas por força de ato legal, como aquelas que também devem passar pelo “teste de margem” antes de determinar sua dedutibilidade.

Ademais, é polêmica a expressão “para efeito dedutibilidade”, constante do parágrafo 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Não se pode afirmar, de plano, que tal disposição seria capaz de autorizar a inclusão das despesas relativas ao frete, seguro e tributos aduaneiros no preço-praticado para fins de controle pela legislação de preços de transferência.

Não se pode alegar, ainda, que o parágrafo 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243, embora representativo da interpretação fiscal do tema, colocou um ponto final nessa polêmica. Em seu afã arrecadatório, tal parágrafo desvirtuou a redação legal para fazer pretender que a Lei 9430 determinava a inclusão dos fretes, seguros e tributos aduaneiros na apuração do preço parâmetro. A substituição do termo “para efeito de dedutibilidade” do parágrafo 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 pelo termo “para efeito de apuração de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro” desvirtua sobremaneira a redação da Lei. Senão vejamos:

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

E esse ponto já foi analisado por essa Câmara, quando do julgamento do Acórdão nº 9101-01.166 da 1ª Turma, de 12/09/2011. Ainda que a análise tenha sido feita na vigência da IN SRF nº 38/97 a d. Conselheira Karem Jureidini Dias expôs, em seu voto, os fundamentos que corroboram a opinião acima:

(...)

Ora, preço parâmetro é aquele apurado segundo um dos métodos estipulados por presunção legal. Em se tratando de presunção legal, ao menos a princípio (a depender de prova contundente em contrário), e por princípio, vale o quanto estipulado para cada um dos métodos. Já o preço praticado é aquele submetido à revisão por um dos métodos de apuração do preço de transferência. Logicamente, quanto maior o preço parâmetro menor o ajuste, porque menor a diferença entre o valor do preço parâmetro e do preço praticado no caso da importação.

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

(...)

Por fim, impende ressaltar que a legislação de preços de transferência passou por relevantes modificações nos últimos anos. Não se pretende aqui argumentar pela retroação da nova regra de apuração ou simplesmente defender que se ignorem os dispositivos legais vigentes à época. Contudo, no caso em apreço, as alterações posteriores e a motivação de tais mudanças são essenciais para compreensão de como se deve realizar o cálculo do ajuste.

Sendo mais preciso, trato aqui da publicação da Medida Provisória nº e 563/2012 e sua conversão na Lei nº 12.715/2012, e a nova redação dada ao parágrafo 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Houve a inclusão do seguinte parágrafo 6º-A ao artigo 18 da referida Lei:

“§ 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.”

O que se vê é que a redação original do parágrafo 6º do artigo 18, em razão da expressão “*para efeito de dedutibilidade*” – foi “corrigida” de modo a corporificar, justamente, as razões até aqui expostas. E aqui são relevantes as exposições de motivo dessas mudanças que acompanharam a edição da Medida Provisória, especialmente os itens 61 e seguintes:

61. Como fruto de toda a experiência até então angariada no que concerne à aplicação de referidos controles, com o intuito de minimizar a litigiosidade Fisco-Contribuinte até então observada, e objetivando alcançar maior efetividade dos controles em questão, propõe-se alterações na legislação de regência.

62. Entre essas alterações, merecem destaque as seguintes:

(...)

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

Ora, o próprio Poder Executivo, a quem compete fiscalizar a correta aplicação das regras de Preço de Transferência, reconhece que “*tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira*”. E, com essa mudança, procura diminuir a litigiosidade acerca da matéria. Não se trata, portanto, de mera alteração legal que cria novo direito considerado inexistente, mas sim uma correção de rumo na redação da Lei 9.430/96 que não pretendeu incluir fretes, seguros e tributos aduaneiros na determinação do preço parâmetro.

Novamente, repiso que não estou aqui pregando a aplicação retroativa da Medida Provisória 563/12 (ou da Lei 12.715/12), mas sim aplicando o melhor entendimento sobre a redação da Lei 9.430/96, baseado na lógica do sistema de apuração de Preços de Transferência e no próprio reconhecimento oficial de que tais despesas, se não contratadas com entidades vinculadas, não teriam o condão de reduzir a base do IRPJ e CSLL devidos pelo Recorrido.

Por essas razões, meu voto é por NEGAR provimento total do Recurso Especial.

(Assinado digitalmente)
Ronaldo Apelbaum