



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.000006/2006-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.981 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2021
Recorrente SERONO PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. NORMA ANTIELISIVA ESPECÍFICA. ART. 18 DA LEI Nº 9.430/96. PREVALÊNCIA DO COMANDO DO CAPUT. PREÇO PRATICADO. EXCLUÍDOS OS VALORES CORRESPONDENTES A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DO AJUSTE PELO FISCO.

Dentro de toda a sistemática jurídica dos preços de transferência, tratando-se as importâncias dos fretes, dos seguros e do próprio Imposto de Importação de valores contratados e pagos em condições de mercado (arm's length), não há fundamento legal para a sua inclusão do cálculo do preço praticado.

O caput do art. 18 da Lei nº 9.430/96 determina que serão considerados no preço praticado, dedutível na determinação do lucro real (limitado à monta do preço parâmetro obtida pela adoção dos métodos permitidos) 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. Assim, mesmo que o texto original do seu §6º mencione que integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação, a única hermenêutica aceitável, inclusive à luz da Lei Complementar nº 95/98, é que somente poderão integrar o preço praticado os valores transacionados com partes vinculadas.

Considerando as regras de preços de transferência como elementos de uma norma antielisiva específica, a qual tem como objetivo coibir a manipulação da precificação praticada entre partes relacionadas, visando à obtenção de vantagens fiscais indevidas em transações internacionais, a sua própria axiologia e finalidade confirmam a impossibilidade do cômputo dos valores de fretes, seguros e do Imposto de Importação, avençados e devidos a partes independentes, no preço praticado - cuja a dedução das bases tributáveis dos tributos sobre a renda é precisamente o objeto de seu controle.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, com a redação dada pela Lei nº 13.988/2020, considerando o empate na votação, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano (relator), Carlos André Soares Nogueira, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Andre Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e Andre Severo Chaves.

Relatório

Por bem sintetizar o litígio, inicio transcrevendo relatório e voto da decisão recorrida, consubstanciada no Acórdão de nº 16-21.887 proferido pela 5ª Turma da DRJ/SPOI em sessão de 24 de junho de 2009:

Relatório

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Constatação e Verificação Final de fls. 152 a 161, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, visando verificar a observância da legislação relativa a preços de transferência, no que diz respeito às importações efetuadas durante o ano-calendário de 2001, constatou-se o seguinte:

DO CÁLCULO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Para o cálculo do preço praticado e do preço-parâmetro, há que se observar o disposto no artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Com relação ao preço praticado, há que se observar, ainda, o disposto no § 6º da referida lei.

Os valores do frete, seguro e imposto de importação integram o preço-parâmetro, pois esses valores são agregados ao custo de importação e, conseqüentemente, ao custo do produto vendido.

Como esses valores não podem ser deduzidos do preço-parâmetro, por falta da previsão legal, devem obrigatoriamente integrar também o preço praticado.

Os dados de importações foram extraídos do sistema Siscomex, preenchido pelo próprio contribuinte. Ainda assim, foi dada à contribuinte a oportunidade de efetuar eventuais correções.

A contribuinte foi também intimada a fornecer dados em meio magnético sobre: produtos da empresa, filiais, vinculadas, vendas, estrutura de produção, custos de produção e compras, a fim de permitir o cálculo dos preços de transferência e apuração dos ajustes por parte da fiscalização.

DA APURAÇÃO DOS PREÇOS E RESPECTIVOS AJUSTES

Do método PRL

A fiscalização utilizou o método PRL20 (Preço de Revenda menos Lucro de 20%), tendo trabalhado com o custo CIF, ou seja, os valores do frete e do seguro, suportados pelo importador, foram incluídos no cálculo.

O preço praticado por item foi apurado por meio da divisão do total (CIF + imposto de importação + estoque inicial, em reais) do item pela quantidade (estoque inicial + imposto de importação) deste, de acordo com o disposto nos §§ 2º e 3º do artigo 12 da IN SRF nº 38/97.

O preço-parâmetro unitário (PRL20) foi obtido mediante a fórmula: $(0,8 * (\text{valor bruto de vendas} - \text{descontos incondicionais}) - \text{tributos incidentes sobre as vendas}) / \text{quantidade vendida}$.

Após o levantamento dos preços praticados e dos preços-parâmetro, esses valores foram comparados, levando-se em conta a margem de divergência de 5% prevista no artigo 36 da IN SRF nº 38/97.

O ajuste só foi efetuado para os itens em que o preço praticado superou o preço-parâmetro acrescido da margem de 5%, segundo a seguinte fórmula: $\text{ajuste total do item} = (\text{preço praticado unitário} - \text{preço-parâmetro unitário}) * \text{quantidade revendida}$.

O valor do ajuste total decorrente da aplicação do método PRL foi de R\$ 3.268.389,97 (anexo 8), que constitui o valor tributável a ser adicionado ao lucro líquido, em face de a contribuinte não haver adicionado espontaneamente nenhum valor a esse título em sua DIPJ (Ficha 09A, linha 07, fl. 13).

A fiscalização apresenta, às fls. 159 e 160, a relação de anexos impressos que integram o este Termo de Constatação e Verificação Final, os quais também constam de CD-ROM juntado aos autos.

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2001:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)	
Auto de Infração	fls. 144 a 146
Fundamento legal	artigo 241 do RIR/99
Crédito Tributário	Apenas Ajuste da Base de Cálculo do IRPJ - Redução do prejuízo fiscal do período no montante de R\$ 3.268.389,97.

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)	
Auto de Infração	fls. 147 a 149
Fundamento legal	artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigo 19 da Lei nº 9.249/95; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 6º da MP nº 1.858/99 e reedições
Crédito Tributário	Apenas Ajuste da Base de Cálculo da CSLL - Redução da base de cálculo negativa do período no montante de R\$ 3.268.389,97

Obs: FAPLI/FACS às fls. 200/201.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 27/09/06 (fls. 144 e 147), a contribuinte, por meio de seus representantes (fls. 236 a 238), apresentou, em 27/10/2006, a impugnação de fls. 224 a 226, alegando, em síntese, o seguinte:

DOS FATOS

A contribuinte adquire de empresa coligada no exterior produtos farmacêuticos (prontos) para revenda no atacado, sendo seu preço de custo FOB em dólar americano.

Os custos de frete e seguro internacional são pagos pela contribuinte diretamente aos prestadores dos serviços, empresas não coligadas à contribuinte, e os impostos diretos e indiretos são recolhidos pela contribuinte diretamente aos cofres públicos.

A variação cambial durante o ano de 2001 aumentou os custos em 27,04%, impactando diretamente a margem de lucro, não sendo possível o repasse dessa variação para o preço, pois o preço dos medicamentos no Brasil é controlado pelo Governo Federal e o seu reajuste ocorre uma vez por ano.

As vendas para o Governo são efetuadas através de concorrência pública, com contratos com preço fixo por um ano, conforme determina a Lei nº 8.666/93.

O produto REBIF 3000 (F67312A0) foi vendido, de janeiro a dezembro de 2001, sem alteração de preço.

De acordo com o anexo 8, o preço-parâmetro desse produto é R\$ 382,44, mas subtraindo a variação cambial de 27,04%, seria de R\$ 279,03, bem inferior ao preço praticado, de R\$ 348,14.

O produto SAIZEN 4 UI C/1 (F12412A0) é um produto *comodities*, cujo princípio ativo é a SOMATROPINA, e é fabricado por 6 laboratórios. A concorrência é muito grande e a margem praticada é ínfima.

Adicione-se a isso, o fato de a venda para o Governo ser efetuada através de concorrência pública e preço fixo por um ano (Lei nº 8.666/93). O volume de vendas desse produto em 2001 foi de 30,95% para entidades governamentais.

DO DIREITO

A fiscalização calculou o preço praticado somando o valor FOB, mais frete, seguro internacional e impostos não compensáveis, procedimento que não vai ao encontro da legislação sobre preços de transferência.

Com relação a condições especiais de rentabilidade, a própria legislação (Lei nº 10.833/2003, artigo 45) abre a possibilidade de se estabelecer normas diferentes das existentes. Isso porque o mercado de produtos importados não é uniforme.

A variação cambial (27,04%) não pode ser repassada para o valor da venda. Isso porque a Lei nº 8.666/93, das concorrências públicas, estabelece preço fixo por 12 meses para entidades governamentais, e porque o preço dos medicamentos no Brasil é controlado pelo Governo Federal (anteriormente pela CAMED – Câmara de Medicamentos, e atualmente pela CMED – Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos).

DO PEDIDO

Em face do exposto, requer a impugnante que seja acolhida a presente impugnação.

Voto

Tempestiva a impugnação ao Auto de Infração, dela tomo conhecimento.

A contribuinte foi autuada (IRPJ e CSLL) por não haver adicionado ao lucro líquido, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ajuste relativo aos preços de transferência, conforme anexo 8.

A fiscalização utilizou o método PRL20 (Preço de Revenda menos Lucro de 20%). No cálculo dos preços praticados (anexo 5) utilizou o custo CIF. Os preços-parâmetro foram calculados a partir do relatório de vendas (anexos 6 e 7).

Em sua defesa a contribuinte traz alegações relativas ao cálculo dos preços praticados e dos preços-parâmetro.

Passemos, então, à análise do caso em tela, destacando que, pela íntima relação de causa e efeito entre a autuação do IRPJ e da CSLL, e por dependerem dos mesmos elementos de prova, a presente decisão se estende a ambos os tributos.

DOS PREÇOS PRATICADOS

A contribuinte contesta os preços praticados apurados pela fiscalização segundo o método PRL, devido à inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos nos cálculos.

Sobre o assunto, há que se considerar o disposto no artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 (com as alterações da Lei nº 9.959/2000), e no artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/97 *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:

(...)

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) de margem de lucro de:*

1) sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

2) vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

(...)

§ 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 38/97)

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

(...)

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

Primeiramente, cumpre observar que o supra transcrito artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, é claro ao determinar que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação integram o custo.

Tal procedimento é óbvio, na apuração do preço de transferência pelo método PRL. Esse método parte do preço de revenda praticado pelo contribuinte (média aritmética), e, daí, são excluídos alguns valores (descontos incondicionais concedidos, impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas, e margem de lucro, nos termos do artigo 18, item II, da Lei nº 9.430/96 e do artigo 12 da IN SRF nº 38/97), para se chegar ao preço-parâmetro, que será comparado ao preço considerado pela contribuinte como custo.

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

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

É justamente dessa forma que se elimina a influência das parcelas do custo de aquisição que não têm qualquer relação de vinculação entre as empresas importadora e exportadora.

Com relação ao disposto no artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/97, para se buscar o seu real significado, há que se interpretá-lo lógica e sistematicamente.

Dentro da interpretação sistemática, há que se observar que a IN SRF nº 38/97 nada mais faz do que regulamentar os aspectos relativos a preço de transferência expostos na Lei nº 9.430/96, não podendo dispor de modo diverso. Assim, se o artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, determina, expressamente, que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação integram o custo, o artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/97 também deve ser interpretado dessa maneira.

Dentro da interpretação lógica, que reforça o entendimento acima, há que se observar, novamente, que no preço de revenda e, conseqüentemente, no preço-parâmetro, estão sendo considerados os custos de frete, seguros e tributos incidentes na importação, de modo que o preço praticado pela contribuinte também deve ter os citados custos nele embutidos, para se evitar uma distorção na comparação.

Ainda dentro da interpretação lógica, o artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/97, ao dispor que na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, "poderão", também, ser computados os supracitados dispêndios, deve ser entendido no sentido de que:

- a) se os citados dispêndios forem considerados na formação do custo do bem, compara-se, normalmente, o preço-parâmetro, obtido na forma do artigo 18, item II, da Lei nº 9.430/96, e do artigo 12 da IN SRF nº 38/97, com o preço praticado;
- b) caso contrário, o preço-parâmetro a ser utilizado na comparação com o preço praticado será o obtido na forma do artigo 18, item II, da Lei nº 9.430/96, e do artigo 12 da IN SRF nº 38/97, diminuído, ainda, dos citados dispêndios, para se evitar distorções na comparação.

Dessa forma, o eventual ajuste no preço de transferência será o mesmo, seja através da opção "a" ou da "b", acima explicitadas.

Improcede, assim, a alegação da impugnante contrária à inclusão dos valores relativos ao frete, ao seguro e aos tributos incidentes na importação no cálculo do preço praticado.

DOS PREÇOS-PARÂMETRO

A impugnante traz aos autos as seguintes alegações:

- A variação cambial durante o ano de 2001 aumentou os custos de importação;
- Não foi possível repassar esse aumento para os preços de venda, porque a Lei nº 8.666/93, das concorrências públicas, estabelece preço fixo por 12 meses para entidades governamentais, e porque o preço dos medicamentos no Brasil é controlado pelo Governo Federal;
- Com isso houve uma redução da rentabilidade.

Essas alegações - apesar de a impugnante não mencionar expressamente - repercutem na apuração dos preços-parâmetro, na medida em que:

- Na sua apuração não podem ser utilizadas operações de venda atípicas (artigo 29 da IN SRF nº 38/97); e
- O percentual de 20% pode ser alterado por determinação do Ministro da Fazenda (artigos 30, 31 e 32 da IN SRF nº 38/97).

Os supracitados artigos da IN SRF nº 38/97 dispõem que:

"Art. 29. Em nenhuma hipótese será admitido o uso, como parâmetro, de preços de bens, serviços e direitos praticados em operações de compra e venda atípicas, tais como nas liquidações de estoque, nos encerramentos de atividades ou nas vendas com subsídios governamentais".

"Art. 30. Os percentuais de que tratam os arts. 12, 13, 14, 22, 23 e 24 poderão ser alterados por determinação do Ministro de Estado da Fazenda.

§ 1º As alterações de percentuais a que se refere este artigo serão efetuadas em caráter geral, setorial ou específico, de ofício ou em atendimento a solicitação de entidade de classe representativa de setor da economia, em relação aos bens, serviços ou direitos objeto de operações por parte das empresas representadas, ou, ainda, em atendimento a solicitação da própria empresa interessada.

§ 2º Aos pedidos de alteração de percentuais, efetuados por setor econômico ou por empresa, aplicam-se as normas relativas aos processos de consulta de que trata a Instrução Normativa SRF nº 02, de 09 de janeiro de 1997".

"Art. 31. A COSIT fica incumbida da análise dos pleitos de alteração de percentual a que se refere o § 2º do artigo anterior, devendo, para cada caso, propor, ao Secretário da Receita Federal, a solução a ser submetida à aprovação do Ministro da Fazenda.

(...)"

"Art. 32. As solicitações de alteração de percentuais, efetuadas por entidades de classe ou por empresa, deverão conter indicação do prazo para vigência das margens sugeridas e ser instruídas com os seguintes documentos:

I - demonstrativo dos custos de produção dos bens, serviços ou direitos, emitidos pela empresa fornecedora, domiciliada no exterior;

II - demonstrativo do total anual das compras e vendas, por tipo de bem, serviço ou direito, objeto da solicitação;

III - demonstrativo dos valores pagos a título de frete e seguros, relativamente aos bens, serviços ou direitos;

IV - demonstrativo da parcela do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS, correspondente aos bens objeto da solicitação.

§ 1º Os demonstrativos deverão ser corroborados com os seguintes documentos:

I - cópia dos documentos de compra dos bens, serviços ou direitos e dos demais documentos de pagamento dos impostos incidentes na importação e outros encargos computáveis como custo, relativos ao ano-calendário anterior;

II - cópia dos documentos de pagamento dos impostos e taxas incidentes na exportação, cobrados no país exportador;

III - cópia de documentos fiscais de venda emitidos no último ano-calendário, nas operações entre a empresa vinculada, domiciliada no exterior, e as empresas atacadistas, não vinculadas, distribuidoras dos bens, serviços ou direitos, objeto da solicitação;

IV - cópia de documentos fiscais de venda a consumidores, emitidos por empresas varejistas, localizadas nos países de destino dos bens, serviços ou direitos, com indicação do respectivo preço cobrado.

§ 2º Os documentos a que se refere o parágrafo anterior não serão anexados ao processo, devendo ser mantidos à disposição da COSIT, no domicílio fiscal da empresa solicitante ou representada pela entidade de classe.

m

§ 3º Além dos documentos mencionados neste artigo, as solicitações de alteração de percentuais poderão ser justificadas com os documentos referidos no art. 27º.

Com relação à utilização, pela fiscalização, de vendas atípicas (vedada pela legislação), cumpre observar que não há sequer indícios de que isso tenha ocorrido.

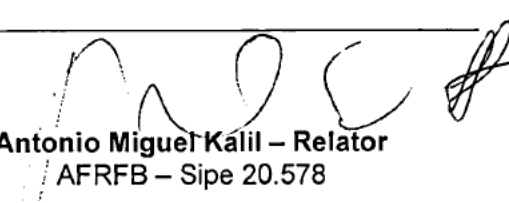
As vendas mencionadas pela impugnante (para entidades governamentais e com preço controlado) são típicas de sua atividade (como ela mesma destaca) e devem ser consideradas em sua totalidade, não podendo ser descartadas.

Quanto à alteração do percentual de 20% (devido a eventual redução da margem de lucro da impugnante), ela seria possível, mas desde que obedecidos os requisitos previstos nos supra transcritos artigos 30, 31 e 32 da IN SRF nº 38/97, o que não ocorreu.

Improcedem, assim, as alegações da impugnante contrárias ao cálculo dos preços-parâmetro.

DA CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de que se considerar **PROCEDENTES** os lançamentos (ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).


Antonio Miguel Kalil – Relator
AFRFB – Sipe 20.578

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 16 de dezembro de 2015 da decisão recorrida, a Interessada apresentou recurso voluntário em 15 de janeiro de 2016, no qual, praticamente reitera seus argumentos da impugnação ou os apresenta com uma roupagem diferente, mas a essência é a mesma.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchido os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se deve conhecer.

A decisão recorrida não merece reparos e a adoto (transcrita no relatório) como razão de decidir, destacando, ainda, julgados administrativos deste Colegiado na mesma direção.

Acórdão CARF 1301-002.417, de 15 de maio de 2017

Processo de nº 18471.000350/2003-46

Frete, seguro e Imposto de Importação

Insurgiu-se a recorrente contra a inclusão dos valores de frete e seguro na determinação do preço praticado, alegando que tais valores não podem ser incluídos, se frete e seguro foram pagos a pessoas não vinculadas. Também questionou a inclusão no preço praticado do valor do Imposto de Importação.

A inclusão desses valores no preço praticado é necessária para permitir a comparação com o preço parâmetro, no qual os referidos dispêndios já se acham inseridos. À lei se apresentavam duas alternativas, a fim de assegurar a congruência na comparação dos dois preços: ou mandava adicionar ao preço praticado os valores de frete, seguro e imposto, ou mandava excluí-los do preço parâmetro. A lei preferiu a primeira hipótese.

Há precedentes da CSRF nesse sentido, dos quais pode ser tomado como exemplo o Acórdão nº 9101002.524, cuja ementa, na parte que toca ao ponto aqui tratado, foi assim redigida:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.

Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. A inclusão desses valores no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito do sujeito passivo em deduzi-los como despesa no levantamento do lucro líquido do exercício. Por outro lado, a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado prejudicaria a sua comparabilidade com o preço parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que neste estão necessariamente incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Acórdão CARF-CSRF 9101-003.910, de 04 de dezembro de 2018

Processo de nº 16561.720138/2014-17

EMENTAS

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. INCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. Analisando-se o método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, sob a ótica do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 12.715, DE 2012. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. EXCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Com a Lei nº 12.715, de 2012 (conversão da MP nº 563, de 2012) o mecanismo de comparabilidade passou por alteração em relação à Lei nº 9.430, de 1996, no sentido de se excluir da apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos incidentes na importação.

[...]

Redator designado André Mendes de Moura

II - Fretes, seguros e impostos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro.

Para discorrer sobre a matéria, cabe transcrever a redação do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, caput e § 6º, dada antes da alteração promovida pela Lei nº 12.715, de 2012, transcrito na sequência:

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

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

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

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

(...)

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

Primeira constatação é que a comparabilidade é o valor principal a ser tutelado na matéria atinente aos preços de transferência.

*E, recusar a aplicação da comparabilidade é o mesmo que ignorar o princípio do **arm's length**. A operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. E, quanto ao caso em análise, concernente aos valores de frete, seguros e tributos*

incidentes na importação, só dois mecanismos podem ser seguidos: (1) incluindo-se na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, ou (2) excluindo-se na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

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

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

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

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

Não há coincidência na construção do sistema de tributação.

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

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

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

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

“Art. 4º (...)

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

Em suma, sob a égide do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não restam dúvidas sobre o assunto: integram o custo (apuração do preço praticado), para efeito de dedutibilidade (registra-se a exceção à regra geral disposta no art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cabe, portanto, negar provimento em relação à matéria.

Acórdão CARF-1201-005.170, de 17 de agosto de 2021

Processo de nº 16561.720138/2014-17

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇO PRATICADO E PREÇO PARÂMETRO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. Analisando-se o método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, sob a ótica do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Relativamente à outras questões abordadas pela Recorrente, creio que já satisfatoriamente dirimidas pela decisão de piso:

DOS PREÇOS-PARÂMETRO

A impugnante traz aos autos as seguintes alegações:

- A variação cambial durante o ano de 2001 aumentou os custos de importação;
- Não foi possível repassar esse aumento para os preços de venda, porque a Lei nº 8.666/93, das concorrências públicas, estabelece preço fixo por 12 meses para entidades governamentais, e porque o preço dos medicamentos no Brasil é controlado pelo Governo Federal;
- Com isso houve uma redução da rentabilidade.

Essas alegações - apesar de a impugnante não mencionar expressamente - repercutem na apuração dos preços-parâmetro, na medida em que:

- Na sua apuração não podem ser utilizadas operações de venda atípicas (artigo 29 da IN SRF nº 38/97); e
- O percentual de 20% pode ser alterado por determinação do Ministro da Fazenda (artigos 30, 31 e 32 da IN SRF nº 38/97).

Assinado eletronicamente

Os supracitados artigos da IN SRF nº 38/97 dispõem que:

"Art. 29. Em nenhuma hipótese será admitido o uso, como parâmetro, de preços de bens, serviços e direitos praticados em operações de compra e venda atípicas, tais como nas liquidações de estoque, nos encerramentos de atividades ou nas vendas com subsídios governamentais".

"Art. 30. Os percentuais de que tratam os arts. 12, 13, 14, 22, 23 e 24 poderão ser alterados por determinação do Ministro de Estado da Fazenda.

§ 1º As alterações de percentuais a que se refere este artigo serão efetuadas em caráter geral, setorial ou específico, de ofício ou em atendimento a solicitação de entidade de classe representativa de setor da economia, em relação aos bens, serviços ou direitos objeto de operações por parte das empresas representadas, ou, ainda, em atendimento a solicitação da própria empresa interessada.

§ 2º Aos pedidos de alteração de percentuais, efetuados por setor econômico ou por empresa, aplicam-se as normas relativas aos processos de consulta de que trata a Instrução Normativa SRF nº 02, de 09 de janeiro de 1997".

*"Art. 31. A COSIT fica incumbida da análise dos pleitos de alteração de percentual a que se refere o § 2º do artigo anterior, devendo, para cada caso, propor, ao Secretário da Receita Federal, a solução a ser submetida à aprovação do Ministro da Fazenda.
(...)"*

"Art. 32. As solicitações de alteração de percentuais, efetuadas por entidades de classe ou por empresa, deverão conter indicação do prazo para vigência das margens sugeridas e ser instruídas com os seguintes documentos:

I - demonstrativo dos custos de produção dos bens, serviços ou direitos, emitidos pela empresa fornecedora, domiciliada no exterior;

II - demonstrativo do total anual das compras e vendas, por tipo de bem, serviço ou direito, objeto da solicitação;

III - demonstrativo dos valores pagos a título de frete e seguros, relativamente aos bens, serviços ou direitos;

IV - demonstrativo da parcela do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS, correspondente aos bens objeto da solicitação.

§ 1º Os demonstrativos deverão ser corroborados com os seguintes documentos:

I - cópia dos documentos de compra dos bens, serviços ou direitos e dos demais documentos de pagamento dos impostos incidentes na importação e outros encargos computáveis como custo, relativos ao ano-calendário anterior;

II - cópia dos documentos de pagamento dos impostos e taxas incidentes na exportação, cobrados no país exportador;

III - cópia de documentos fiscais de venda emitidos no último ano-calendário, nas operações entre a empresa vinculada, domiciliada no exterior, e as empresas atacadistas, não vinculadas, distribuidoras dos bens, serviços ou direitos, objeto da solicitação;

IV - cópia de documentos fiscais de venda a consumidores, emitidos por empresas varejistas, localizadas nos países de destino dos bens, serviços ou direitos, com indicação do respectivo preço cobrado.

§ 2º Os documentos a que se refere o parágrafo anterior não serão anexados ao processo, devendo ser mantidos à disposição da COSIT, no domicílio fiscal da empresa solicitante ou representada pela entidade de classe.

§ 3º Além dos documentos mencionados neste artigo, as solicitações de alteração de percentuais poderão ser justificadas com os documentos referidos no art. 27º.

Com relação à utilização, pela fiscalização, de vendas atípicas (vedada pela legislação), cumpramos observar que não há sequer indícios de que isso tenha ocorrido.

As vendas mencionadas pela impugnante (para entidades governamentais e com preço controlado) são típicas de sua atividade (como ela mesma destaca) e devem ser consideradas em sua totalidade, não podendo ser descartadas.

Quanto à alteração do percentual de 20% (devido a eventual redução da margem de lucro da impugnante), ela seria possível, mas desde que obedecidos os requisitos previstos nos supra transcritos artigos 30, 31 e 32 da IN SRF nº 38/97, o que não ocorreu.

Improcedem, assim, as alegações da impugnante contrárias ao cálculo dos preços-parâmetro.

Conclusão

É o voto, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

Voto Vencedor

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Redator designado.

Com a devida vênia ao brilhante voto do nobre colega Relator, dele divirjo.

O tema não é novo e refere-se apenas à interpretação de norma jurídica, havendo diversos precedentes deste E. CARF e de seus antecessores E. Conselhos de Contribuintes, tanto favoráveis, como contrários à pretensão da ora Recorrente.

Coincidentemente, este Conselheiro participou de recente julgamento que resultou no Acórdão da CSRF n. 9101-005.767 de 08 de setembro de 2021 onde matéria idêntica foi apreciada, razão pela qual peço vênia para reproduzir o brilhante voto do conselheiro Caio Cesar Nader Quintela, o qual acompanhei e adoto como razões de decidir:

Mérito

Uma vez conhecido o Recurso Especial interposto pela Contribuinte, passa-se a apreciar a singular matéria submetida a julgamento, qual seja, *a indevida inclusão de valores de tributos aduaneiros, frete e seguros, quando do cômputo do preço praticado para fins de adoção do método PRL60.*

Alega a Recorrente, em suma, que *pagou frete, seguro e II para pessoas jurídicas que não pertencem ao seu grupo econômico. Nada mais óbvio, então, do que se concluir que essas transações não devem se sujeitar à análise de preços de transferência.(...) Portanto, ao se calcular o preço parâmetro por meio do PRL, o contribuinte deveria ter como resultado um valor correspondente tão somente àquele que represente o montante pago à parte relacionada. Ou seja, um valor excluído de despesas como frete e seguro, pagos a terceiros, e o II, pago à União Federal.*

E adentrando na análise da legislação, desenvolve que o § 6º do artigo 18 da Lei 9.430/96, na redação vigente à época dos fatos geradores discutidos nesses autos, dispunha que (...) *Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação. As Autoridades Fiscais leem o dispositivo acima como um comando legal determinando a inclusão dos valores de frete, seguro e II no preço praticado.*

E afirma que, àquele tempo, a justificativa de tal mencionada conclusão da Receita Federal do Brasil encontrar-se-ia registrada no §4º, do art. 4º da In RFB nº 243/02:

§ 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.

Acrescenta ainda a Contribuinte dizendo que *é claro que nem o § 6º do artigo 18, da Lei 9.430/96, nem o parágrafo acima mencionado estipulam norma prevista de forma aleatória. Ela tem o intuito de reforçar aquilo que já é estabelecido pelas regras de contabilidade, que é a necessidade de incorporar ao custo de aquisição outros gastos além do preço de aquisição do produto propriamente dito, quais sejam, todos aqueles que são essenciais para que haja a aquisição do produto. Nada mais é do que a repetição de um dispositivo [art. 13] do Decreto-Lei 1.598, ressaltando, ainda, que no caso do § 4º do artigo 4º da IN 243/02, a inclusão do termo “preço praticado” foi meticulosamente pensada para levar à conclusão de que os valores de frete, seguro e tributos deveriam compor ambos os cálculos.*

Conclui, pugnando que *apesar da sua redação, esse dispositivo não deve impactar a forma como o preço praticado deve ser apurado. O preço praticado deverá corresponder somente àquilo que o caput do artigo 18 da Lei 9.430/96 expressamente determina que o preço praticado deverá ser considerado como sendo apenas o valor pago à parte relacionada em razão da aquisição do produto, conforme constante no documento de importação, na medida que delimita sua composição aos montantes transacionados nas operações efetuadas com pessoa vinculada.*

Pois bem, o tema não é novo e refere-se apenas à interpretação de norma jurídica, havendo diversos precedentes deste E. CARF e de seus antecessores E. Conselhos de Contribuintes, tanto favoráveis, como contrários à pretensão da ora Recorrente.

Coincidentemente, este Conselheiro participou do julgamento de 24/01/2018 e votação do v. Acórdão nº 1402-002.814, *paradigma* acatado para a apreciação desse *Apelo*, oportunidade na qual acompanhou o voto prevalente do I. Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, o qual, no que tange ao tema da *exclusão* dos valores de tributos aduaneiros, frete e seguros dos métodos de preço de transferência, é

excepcionalmente rico em jurisprudência e doutrina especializada, merecendo e justificando sua reprodução:

Ocorre que tal método não se coaduna com a natureza antielisiva das regras de preço de transferência, pois a contratação com terceiros impede eventual manipulação de preços objetivando a transferência de base tributável, estando fora, portanto, do objetivo da norma! Sua inclusão não teria outro objetivo que apenas o aumento do preço-parâmetro e diminuição da parcela dedutível.

No escólio das lições de Gerd Rothmann, é importante notar que:

o “preço-parâmetro” é um preço hipotético, apurado com base na forma estabelecida, taxativamente, pela Lei n. 9.430/96. Não se confunde, pois, como o preço efetivamente pago pelo importador (“preço praticado”).

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

(...)

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.

(Gerd Willi Rothmann - 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. RDDT 165, junho de 2009, p.54-55.)

Na mesma linha são as lições de Ramon Tomazela e Bruno Fajersztajn :

Ademais, a esta altura da exposição, ressaltamos novamente que as regras de preços de transferência têm a finalidade de coibir a manipulação de preços em operações entre pessoas jurídicas brasileiras e suas partes consideradas relacionadas no exterior. Ora, no mais das vezes, os serviços de frete e seguro são prestados por terceiros não vinculados ao importador brasileiro e, logo, não são passíveis de manipulação. Assim, na medida em que somente se sujeitam a ajustes de preços de transferência os custos que podem ser manipulados, os valores de frete e seguros pagos a terceiros não devem estar sujeitos às regras de preço de transferência e, portanto, devem ser integralmente dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSLL devidos pelo importador.

Realmente, esses valores escapam ao controle exatamente porque são encargos pagos a terceiros, e não ao exportador cujo preço está sujeito à comparação, e somente interessa limitar a dedutibilidade de valores que, integrados aos preços, representem transferência indireta de lucros à pessoa vinculada (ou a país com

tributação favorecida). Nada disso está em cogitação quando o importador no Brasil incorre em despesas com frete e seguro com pessoas não vinculadas. Controlar tais operações está fora do escopo das regras de preços de transferência.

Idêntico raciocínio se aplica aos tributos aduaneiros, que são devidos à própria União Federal. Não faz sentido controlar tributos cuja incidência e quantificação decorrem de lei e são devidos ao Estado. (Preços de transferência. Frete, seguro e tributos devidos na importação e o método PRL. Revista de Direito Tributário Atual - RDTA, São Paulo: Dialética, n. 29, p. 84-93, 2013.)

(...)

própria exposição de motivos da Medida Provisória 563/12, posteriormente convertida na Lei 12.715/12, afirma que na aplicação das normas não devem ser considerados montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados - a título de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação - para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, vez que tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira.

Bem notam o objetivo meramente esclarecedor do §6, do art. 18 da Lei 9.430/96, Tomazela e Fajersztajn quando afirmam que:

Em verdade, a razão de ser do parágrafo 6º do art. 18 da Lei n. 9.430/96 reside no fato de que a importação pode ser realizada sob o regime CIF, no qual o exportador (vendedor) fica responsável pelas despesas com transporte e seguro. Por isso, a redação do dispositivo apenas esclarece a possibilidade de dedução dos custos relativos a frete e seguro, “cujo ônus tenha sido do importador”, ou seja, nos casos em que a importação tenha sido realizada na modalidade FOB. Tanto é assim que para os tributos incidentes na importação, que consubstanciam sempre ônus do importador, não há qualquer ressalva relativa ao ônus do tributo (Preços de transferência. Frete, seguro e tributos devidos na importação e o método PRL. Revista de Direito Tributário Atual - RDTA, São Paulo: Dialética, n. 29, p. 84-93, 2013.)

Tal posicionamento é importante, porque independente da norma em vigor, não há alteração no fato de que tais valores não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira. De todo o exposto, entendo que merece prosperar o recurso da contribuinte neste ponto devendo tais valores serem excluídos na apuração do preço.

Pouco se tem para acrescentar a tais precisas lições e Julgados, inclusive proferidos por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF.

Apenas frise-se que, assim como já enfrentado em outros casos¹, diante do conflito prescritivo entre *caput* e determinado parágrafo de um dispositivo, é absolutamente

¹ vide o v. Acórdão nº 9101-005.078, proferido por esta mesma C. Turma da Instância especial, de mesma relatoria que o presente, publicado em 03/11/2020, sobre a possibilidade de aplicação de multa isolada referente estimativas mensais de período anual de apuração de IRPJ em que houve prejuízo, na vigência do art. 44 da Lei nº 9.430/96, antes da alteração promovida pela MP nº 351/2007.

pacífico, inclusive em atenção ao artigo 11, inciso III, alínea “c”, da Lei Complementar nº 95/98², que deve prevalecer hermenêutica que privilegia aquilo veiculado no caput – não podendo, de forma alguma, simplesmente ignorar a redação da partícula primordial do dispositivo, a que os parágrafos, incisos e alíneas se submetem.

Mesmo entendimento foi historicamente privilegiado no v. Acórdão CSRF/01-05.552, de relatoria do I. Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido em sessão de 04 de dezembro de 2006, também por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF.

No presente feito, o *caput* do art. 18 da Lei nº 9.430/96 determina que serão considerados no *preço praticado*, dedutível na determinação do lucro real (limitado à monta do *preço parâmetro* obtida pela adoção dos métodos permitidos) 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*. Assim, mesmo que o texto original do seu §6º mencione que *integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação*, a única hermenêutica aceitável (repita-se, à luz da Lei Complementar nº 95/98) é que somente poderão integrar o *preço praticado* os valores transacionados com partes vinculadas.

Assim, a não ser que o *frete* e o *seguro* (ou o *Imposto de Importação*, diga-se por mera simetria àquilo tudo tratado até agora) tenham sido negociados e pagos a pessoa vinculada ao contribuinte *no exterior*, tais dispêndios, legalmente, estão excluídos do *preço praticado*.

E tal posição confirma-se por toda axiologia e *finalística* das regras de *preços de transferência*, as quais, dentro de sua classificação como elementos de uma norma antielisiva específica, têm como único objetivo coibir a manipulação da precificação praticada entre partes relacionadas, precisamente por meio do controle da dedução dos custos e despesas avançadas internacionalmente *intragrupo* - limitando a redução ou a calibração artificial da carga tributária regional, incidente sobre essas suas operações de aquisição.

Confirmando, confira-se, por fim, a lição do Prof. Luís Eduardo Schoueri³, da mesma da academia paulista de Direito Tributário dos demais Autores citados:

7.16.2.4 *Com efeito, pode-se entender que o caput do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 indicaria uma delimitação do âmbito de abrangência do controle dos preços de transferência nas importações, limitando-o apenas às operações efetuadas com pessoas ligadas.*

7.16.2.5 *Seguindo a interpretação inversa, é possível defender que as transações que são realizadas entre partes independentes e, portanto, pautam-se exclusivamente por condições de livre mercado, não ficariam sujeitas à sistemática de controle dos preços de transferência. Se o frete e o seguro foram contratados de forma independente, de pessoa sem qualquer grau de vinculação à pessoa jurídica brasileira, os respectivos preços teriam sido fixados segundo as condições de mercado (arm's length).*

² Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

(...)

III - para a obtenção de ordem lógica:

(...)

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

³ Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo : Dialética, 2013, p. 288.

7.16.2.6 O objetivo do controle dos preços de transferência, conforme já comentado acima, é monitorar as transações entre empresas vinculadas, justamente porque nelas o lucro pode eventualmente ser distorcido. Já nas transações independentes, dentre elas as contratações de frete e seguro com partes independentes, não haveria porque se falar em verificação da adequação dos preços praticados, já que eles já seriam arm's length e, portanto, adequados.

7.16.2.6.1 Se isso for verdadeiro para frete e seguro, com muito mais razão será possível estender tal conclusão para os tributos, pagos à própria autoridade brasileira.

Dessa forma, é muito robusto o arrimo da tese arguida pela Recorrente, não podendo prevalecer o entendimento firmado no julgamento do Recurso Voluntário.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, reformando o v. Acórdão nº 1302-003.083.

Assim é que, firme nas razões que me levaram a acompanhar o voto acima reproduzido é que o adoto como razões de decidir, razão pela qual oriento meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva