



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.000006/2006-65
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.949 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de maio de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SERONO PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA

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

Ano-calendário: 2001

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior que negavam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente em exercício). Ausentes os conselheiros Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1401-005.981, na sessão de 20 de outubro de 2021, nos seguintes termos:

Por aplicação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, com a redação dada pela Lei n.º 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.

A decisão recorrida está assim ementada:

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 n.º 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 n.º 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, avançados 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.

O litígio decorreu de lançamentos para redução de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL apurados no ano-calendário 2001, a partir da constatação da indevida exclusão dos valores de frete e seguros, suportados pelo importador, do preço praticado considerado nos cálculos dos ajustes de preços de transferência. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente os lançamentos (e-fls. 333/342). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário, adotando as razões de decidir do Acórdão nº 9101-005.767 (e-fls. 465/486).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 10/11/2021 (e-fl. 487) e em 02/12/2021 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 488/507 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 513/518, do qual se extrai:

Divergência: cômputo dos valores relativos a frete, seguro e tributos sobre importação no preço praticado.

De acordo com o relato dos fatos, este processo trata de autos de infração para ajuste das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, do ano-calendário 2001, na apuração dos preços de transferência calculados pela metodologia PRL (Preço de Revenda (-) Lucro de 20%), com o custo CIF, ou seja, com a inclusão, no cálculo, dos valores do frete e do seguro suportados pelo importador. A Autoridade Julgadora de 1ª Instância manteve os lançamentos, razão pela qual o sujeito passivo apresentou recurso voluntário.

O Colegiado da 1ª Turma Ordinária/Quarta Câmara/1ª Seção do CARF, por imposição legal, deu provimento ao recurso. O voto vencedor proferido na decisão recorrida, apoiando-se em outros julgados do Órgão, consignou que, uma vez que o sujeito passivo *pagou frete, seguro e II para pessoas jurídicas que não pertencem ao seu grupo econômico, seria óbvio (...) 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.*

Registrou que o método PRL20 não se coadunaria *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*

Sintetizou:

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.

[...]

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.

E concluiu:

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.

O primeiro paradigma, que pode ser obtido no sítio do CARF e foi confirmado pela 1ª Turma da CSRF, registrou a seguinte ementa, na parte que importa ao exame:

Acórdão nº 1302-001.588

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

[...]

FRETE, SEGURO E TRIBUTOS SOBRE IMPORTAÇÃO.

A norma aplicável à época do lançamento expressamente determinava que os valores relativos ao frete, seguro e tributos sobre importação compusessem o preço-praticado (§ 6º do art. 18 da Lei 9.430/96). Sendo o PRL um método facultativo e presuntivo é lógico que cabe ao contribuinte analisar quando é vantajoso a sua aplicação.

Este paradigma apreciou lançamentos de IRPJ e CSLL atinentes ao ano-calendário 2008, em que foram promovidos ajustes nas bases de cálculo desses tributos concernentes às regras de preços de transferência - método PRL. A Fiscalização constatou que a contribuinte se utilizou do valor FOB para calcular o preço praticado, quando o correto seria o valor CIF (valor FOB acrescido de seguro e frete) + II (Imposto de Importação), conforme estabelece o § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

Neste caso, diferentemente do que deduziu o acórdão recorrido, o paradigma decidiu que as despesas com frete, seguro e tributos devem compor o preço-praticado, pois assim expressamente dispunha o § 6º do art. 18 da Lei 9.430/96. Observou que o método PRL é opcional e presuntivo. Assim, o método PRL presume um preço parâmetro a partir do preço de revenda menos uma margem fixa de lucro predeterminada em lei, mas que, por outro lado, sendo presuntivo, ele é facultativo, podendo o contribuinte sempre optar pelo PIC ou pelo CPL.

Registrou que o legislador, ao fixar as condições desse método facultativo e presuntivo, em um primeiro momento, expressamente determinou que os valores relativos ao frete, seguro e tributos sobre importação compusessem o preço-praticado, conforme § 6º do art. 18 da Lei 9.430/96 e que caberia ao contribuinte analisar se seria vantajosa a sua aplicação.

Como se vê este paradigma, apreciando o mesmo dispositivo legal, deduziu tese em sentido inverso daquela adotada no acórdão recorrido, sendo apto a caracterizar a divergência jurisprudencial.

O paradigma seguinte também pode ser compulsado no sítio do CARF, foi confirmado pela CSRF e adotou, na matéria ora analisada, a seguinte ementa:

Acórdão nº 1402-001.403

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

[...]

PREÇO PRATICADO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. CLÁUSULA CIF.

Como decorrência de expressa disposição legal (§ 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, antes do advento da Lei nº 12.715, de 2012) e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, o valor do frete, seguro e tributos incidentes na importação devem compor o preço praticado, quer nas operações com cláusula CIF (valor constante dos documentos de importação), quer nas operações com cláusula FOB (ônus suportado pelo importador).

O paradigma apreciou autos de infração de IRPJ e CSLL, por meio dos quais exigiu-se do sujeito passivo ajustes adicionais nas bases de cálculo desses impostos, referentes ao ano-calendário de 2007, relativos a preço de transferência. A fiscalização identificou incorreções na utilização do Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) e do Método do Preço de Revenda menos Lucro – margem de 20% (PLR20) para comprovação dos preços de transferência em relação a operações de importação de produtos de empresas coligadas destinados à revenda. O preço praticado pela fiscalização foi calculado de acordo com os custos FOB, acrescido dos valores de fretes, seguros e Imposto de Importação.

Ainda, no que toca à parcela de produtos importados de empresas coligadas no referido período, para qual a contribuinte originalmente aplicou o método PLR20, a fiscalização adicionou aos preços praticados nas respectivas operações as despesas incorridas com o pagamento de frete, seguro e Imposto de Importação, para fins de comparação com os preços-parâmetro.

No voto vencedor proferido no paradigma o redator assinalou que os valores relativos a frete, seguro e imposto de importação devem compor a apuração do preço praticado, uma vez que compõem também o preço parâmetro, em razão do disposto no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos.

Registrou que, para fins de preço de transferência, a comparação entre preço praticado e preço parâmetro deve se dar a partir de grandezas semelhantes, de modo que, se os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação são computados na apuração do preço de revenda, e o que se deseja é apurar o preço parâmetro em patamares similares aos mesmos bens ou serviços adquiridos no Brasil e de partes independentes, necessariamente o custo do frete, seguro e os tributos não recuperáveis de importação deverão ser considerados, porque deve haver simetria na comparação.

Este paradigma demonstra que sobre situação fática similar, o Colegiado deduziu interpretação em sentido contrário àquela encampada pelo acórdão recorrido, o que caracteriza a divergência jurisprudencial.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial**, interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a seguinte questão: **cômputo dos valores relativos a frete, seguro e tributos sobre importação no preço praticado.**

A PGFN demonstra a divergência jurisprudencial em face dos paradigmas nº 1302-001.588 e 1402-001.403, e conclui que:

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

Uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial sobre a interpretação a ser dada ao **§ 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996**, passa-se a demonstrar doravante as razões pelas

quais merece ser adotado o entendimento exarado nos paradigmas, reformando-se, assim, o v. acórdão ora recorrido. *(destaques do original)*

No mérito, transcreve o referido dispositivo legal e argumenta:

No ponto de vista da Fazenda Nacional, o § 6º do art. 18 determina que o frete, o seguro e os tributos incidentes sobre a importação devem integrar o custo da operação controlada (o “preço praticado”), para efeito de aferição da dedutibilidade. Nessa linha de raciocínio, o § 6º estabelece uma exceção ao regime definido pelo caput do art. 18, no sentido de incluir na apuração da dedutibilidade valores que não decorrem de operações efetuadas com partes vinculadas, isto é, o frete e o seguro cujo ônus tenha sido da empresa brasileira e o imposto de importação.

Na ótica dos contribuintes, a regra assegura a dedutibilidade automática dos gastos com frete, seguro e imposto de importação, uma vez que constituem parcelas pagas a partes independentes e, portanto, são insuscetíveis de manipulação com vistas à transferência de lucros ao exterior. Por consequência, essas parcelas não poderiam ser incluídas no preço praticado para a comparação com o preço parâmetro apurado pelo PRL, sob pena de se restringir a dedutibilidade de custos incorridos em operações de mercado.

A argumentação dos contribuintes pode ser desdobrada nos seguintes termos:

- 1) O controle dos preços de transferência tem como finalidade evitar a transferência indireta de lucros ao exterior, o que ocorre por intermédio da manipulação de preços em transações praticadas entre partes vinculadas.
- 2) As parcelas referentes ao frete, seguro e imposto de importação são pagas a partes independentes.
- 3) Logo, essas parcelas não estão submetidas ao controle dos preços de transferência, pois não há possibilidade de manipular os seus preços com o intuito de transferir lucros ao exterior.

No plano puramente abstrato, a argumentação é irreparável. Todavia, ao ser cotejada com o texto legal e, sobretudo, com a sistemática do PRL, o raciocínio apresenta três graves inconsistências.

Em primeiro lugar, essa interpretação esvazia por completo o § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430, transformando-o numa **redundância** no ordenamento jurídico. Isso porque, muito antes da Lei nº 9.430/96, a dedutibilidade dos custos relativos a frete, seguro e tributos incidentes na importação era assegurada pela legislação tributária, nos termos do artigo 13 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (art. 289 do RIR/99). De fato, a regra sempre foi a dedutibilidade dessas parcelas, razão pela qual não haveria qualquer *necessidade* de se garantir a sua dedução na disciplina normativa dos preços de transferência. Em suma: a dedutibilidade automática dos valores do frete, do seguro e do imposto de importação já estaria assegurada, *independentemente* da existência do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Além disso, a regra inserida no § 6º não tem o objetivo de excluir do controle dos preços de transferência as parcelas relativas ao frete, ao seguro e ao imposto de importação, em face do pagamento a partes independentes. Com efeito, não parece ter sido essa a intenção do legislador ao editar o § 6º, considerando que o caput do art. 18, por si só, já seria suficiente para restringir o controle dos preços de transferência às operações praticadas com partes ligadas, *in verbis*:

*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: [...] (grifos nossos)*

Dessa forma, não haveria razão para se excluir determinadas parcelas pagas a partes não-vinculadas do controle dos preços de transferência, tendo em vista que, por força do próprio *caput* do art. 18, o referido controle está limitado às operações efetuadas com pessoas vinculadas.

Constata-se, portanto, que a interpretação dos contribuintes transforma o § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 em uma regra absolutamente inócua e desnecessária no ordenamento jurídico. Em última análise, se a intenção do legislador era restringir o controle dos preços de transferência às operações com partes ligadas e assegurar a dedutibilidade do frete, do seguro e do imposto de importação (por serem pagos a pessoas independentes), o caminho mais razoável seria simplesmente omitir a regra inserida no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430. Enfim, o entendimento dos contribuintes contraria a máxima segundo a qual “a lei não contém palavras inúteis”.

Na visão da Fazenda Nacional, por outro lado, o § 6º não se traduz numa regra inócua, limitada a repetir mandamentos expressos no sistema jurídico. Na realidade, trata-se de verdadeira exceção ao regime delimitado pelo *caput* do art. 18, no sentido de integrar ao custo da operação controlada os valores de frete, seguro e imposto de importação, ainda que decorrentes de transações com pessoas independentes. Em outras palavras, o § 6º impõe, excepcionalmente, que determinadas parcelas pagas a partes não-vinculadas (e, portanto, insuscetíveis de manipulação) devem integrar o controle dos preços de transferência.

A segunda inconsistência na argumentação dos contribuintes reside na desconsideração da ideia de *comparabilidade*, traço essencial na sistemática dos preços de transferência. Como se sabe, o controle dos preços de transferência é efetivado através da comparação entre a transação realizada pelas partes associadas e uma transação de mercado, efetuada por partes independentes. Em linhas gerais, a comparação pode recair sobre os preços praticados nas respectivas operações, ou sobre as margens de lucro utilizadas pela empresa vinculada e por terceiro independente.

Na legislação brasileira, a comparação entre preços é a base dos métodos PIC e PVEx, ao passo que a comparação entre as margens de lucro fundamenta os métodos PRL, CPL, PVA, PVV e CAP, com uma peculiaridade: compara-se a margem de lucro praticada na transação controlada com a margem pré-estabelecida pelo legislador, presumindo-se que esta seria a margem de lucro utilizada por terceiros independentes.¹ Assim, no caso do PRL, o preço praticado na importação controlada será integralmente dedutível, desde que a empresa brasileira observe a margem de vinte ou sessenta por cento na revenda, em consonância à Lei nº 9.430/96.

Registre-se, por oportuno, que os métodos não foram definidos pelo legislador de forma aleatória, sem qualquer preocupação com a prática do mercado. Na realidade, os métodos previstos na Lei nº 9.430/96 refletem os métodos clássicos de precificação adotados pelas empresas. Por exemplo, o método CPL é inspirado no modelo *markup* sobre os custos, enquanto o PRL se aproxima da metodologia de formação do preço baseada na aplicação da margem de contribuição sobre o preço líquido de venda do produto. A lógica subjacente à previsão legal dos métodos é bem esclarecida por Luís Eduardo Schoueri, in verbis:²

“5.1.8.1 Com efeito, foi de presunção relativa que se valeu o legislador para sustentar que terceiros independentes utilizam-se dos métodos previstos legalmente, para compor o próprio preço, por razões estabelecidas pelo próprio mercado.

5.1.8.2 A presunção legal, para ser aceita, deve ter um elevado grau de probabilidade. Vale, aqui, o raciocínio: como um terceiro independente costuma fixar seus preços? É razoável admitir que ele parta da prática de mercado, ou seja, que ao fixar seus preços, ele investigue preços de seus concorrentes. Do mesmo modo, é razoável admitir que ele busque fixar seus preços partindo de seus custos e a eles adicionando certa remuneração ou, pelo contrário, tendo um preço de venda fixado pelo mercado, recuse-se a adquirir produtos para revenda

¹ Trata-se de presunção relativa, na medida em que as margens estabelecidas pelo legislador podem ser modificadas de ofício ou a pedido do contribuinte, nos termos do art. 20 da Lei nº 9.430/96.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006. p. 73-74.

que não lhe assegurem margem de lucro adequada. Tal o raciocínio, baseado na experiência, que fundamenta as presunções que dão base aos métodos desenvolvidos para a apuração dos preços segundo o princípio arm's lenght.

5.1.8.2.1 Há, com efeito, uma grande semelhança entre os métodos fixados pelo legislador e os métodos clássicos ensinados pela Administração de Marketing para a fixação dos preços de uma empresa.

5.1.8.2.2 O método CPL e o PRL assemelham-se ao mais simples dos métodos de precificação, que é chamado por Kotler de Cost-Plus Pricing, onde o empresário fixa seu preço de olho na margem de lucro a ser atingida. Outro método de precificação que pode se assemelhar ao PRL ou ao CPL é o Breakeven Pricing ou Target Profit Pricing. Já o PIC assemelha-se ao método de Competition-based Pricing, no qual o empresário baseia-se na concorrência para fixar seus preços.”

Considerando que a comparabilidade está na base do controle dos preços de transferência, a aplicação eficaz dos métodos de controle pressupõe que a transação realizada entre as partes vinculadas e a operação parâmetro sejam *comparáveis*, vale dizer, as grandezas devem ser equivalentes, no intuito de viabilizar uma comparação adequada.

Entretanto, essa característica não é levada em conta pelos contribuintes, uma vez que o seu entendimento *distorce* a comparação entre o preço praticado e o preço parâmetro apurado segundo o PRL. De fato, a não-inclusão do frete, do seguro e do imposto de importação no preço praticado implica a comparação entre um “preço praticado FOB” e um “preço parâmetro CIF”, tendo em vista que aquelas parcelas compõem o custo de aquisição do produto importado e, portanto, estão inseridas no parâmetro calculado a partir do preço de revenda desse produto.

Explica-se. Na metodologia do PRL, o ponto de partida para a determinação do preço parâmetro é o preço de revenda do produto, do qual subtrai-se os descontos incondicionais concedidos, os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, as comissões e corretagens pagas, além da margem de lucro bruto de 20% ou 60% (e o valor agregado no País). O resultado obtido representa o custo dedutível do produto importado (“preço parâmetro”), o qual deve ser comparado com o custo constante no documento de importação (“preço praticado”).

Como visto, as parcelas de frete, seguro e imposto de importação integram o custo de aquisição do bem importado, conforme o art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Por outro lado, é cediço que, em condições normais de mercado, o preço de revenda de um produto é composto pelo seu custo de aquisição e por uma margem de lucro bruto, a qual deve ser suficiente para cobrir as despesas operacionais e a remuneração da empresa. Desse modo, ao se subtrair a margem de lucro bruto do preço de revenda, atinge-se justamente o custo de aquisição do produto – no qual estarão incluídos os valores de frete, seguro e imposto de importação, tratando-se de bem importado.

Percebe-se, nessa linha de raciocínio, que as parcelas de frete, seguro e imposto de importação sempre integram o preço parâmetro apurado com base no método PRL, na medida em que compõem o custo de aquisição do produto e, por inerência, repercutem no seu preço de revenda. Cabe pontuar que o raciocínio está fundamentado nas operações efetuadas em “condições normais de mercado”, isto é, em vendas com finalidade lucrativa. Certamente, pode haver situações excepcionais nas quais os custos de aquisição do produto não são repassados em sua totalidade ao preço de revenda (por exemplo, vendas efetuadas abaixo do custo para liquidação de estoque). Não obstante, a interpretação normativa deve ser norteadada pelo que ocorre ordinariamente, de modo que tais exceções servem apenas para confirmar a regra, que é a inclusão dos custos de aquisição no preço de revenda da mercadoria.

Logo, para viabilizar a comparação com o preço parâmetro influenciado pelos valores do frete, seguro e imposto de importação, é imprescindível que esses valores também integrem os custos constantes no documento de importação, ou

seja, tais parcelas devem ser incluídas no preço praticado pelas partes associadas, sob pena da comparabilidade restar prejudicada.

Dito por outro modo, o “preço parâmetro CIF” deve necessariamente ser comparado com o “preço praticado CIF”, de forma a assegurar a equivalência entre os termos da comparação. Em sentido inverso, a comparabilidade também poderia ser garantida mediante a utilização do “preço parâmetro FOB” versus o “preço praticado FOB”, por intermédio da exclusão do frete, seguro e imposto de importação no cálculo do preço parâmetro. Entretanto, o legislador optou claramente pela primeira via, ao determinar que tais parcelas “integram o custo, para efeito de dedutibilidade...” (§ 6º). Aliás, cumpre sublinhar que a expressão deve ser interpretada em harmonia ao *caput* do art. 18, ou seja, o § 6º impõe que o frete, seguro e imposto de importação integrem o custo constante no documento de importação, i.e., esses valores devem compor o preço praticado pelas partes vinculadas, para fins de controle dos preços de transferência.

Nesse sentido, vale mencionar a seguinte passagem do voto proferido pelo Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães no Acórdão nº 105-16.711, em que foi adotado o entendimento ora exposto:

“Como (a nosso ver, acertadamente) ressaltou a autoridade fiscal, quando se trata de aplicação de métodos de preços de transferência, o cuidado que se deve ter (na consideração ou não do frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do custo de importação) diz respeito a possibilidade de se distorcer os termos da comparação que se pretende empreender. Foi exatamente nesse sentido que a Instrução Normativa nº 243, de 2002, tratando do que denominou de normas comuns aos custos na importação, esclareceu que, verbis: [...]

Alega também a recorrente que a IN 38/97 permitiu ao contribuinte escolher entre incluir ou não o frete, seguro e tributos na composição dos custos dos bens. Permissa venia, não nos parece que essa seja a melhor exegese que se pode extrair da leitura do caput do artigo 4º e do parágrafo 4º do citado ato normativo, pois, como já dissemos, a inclusão ou não de tais valores associa-se às condições de comparabilidade. Provasse a recorrente que na determinação dos seus preços de revenda não fez repercutir os dispêndios em comento, acreditamos que ganharia plausibilidade tal argumentação, porém, na inexistência de tal comprovação, a suposição decorre do que é tecnicamente correto, qual seja, a de que nos preços de revenda praticados encontram-se embutidos os gastos incorridos na importação do produto.” (grifos nossos)

A lógica subjacente à interpretação aqui defendida é sintetizada nos seguintes termos por Luís Eduardo Schoueri:³

“7.10.1.5.3 Assim, para tornar possível a comparação (entre o preço praticado na transação controlada e o preço parâmetro obtido pelo cálculo do método) a lei estaria determinando que deveriam integrar o custo constante do documento de importação as despesas de frete, seguro e tributos, aproximando-se, dessa forma, do custo registrado na contabilidade.

7.10.1.5.4 Note-se que um terceiro independente procuraria obter a mesma margem de lucro com a revenda do bem, independentemente de ser nacional ou importado (admitindo-se que sejam bens idênticos ou similares). É razoável, portanto, admitir que o valor do bem nacional, em condições de mercado, deve ser igual ao valor do bem importado devidamente nacionalizado, ou seja, acrescido das despesas de frete, seguro e tributo incorridas. Nesse sentido, adotando-se o conceito contábil de custo, é razoável dizer que o custo contábil do bem nacional deve ser igual ao custo contábil do bem importado (aí compreendidos o frete, seguro e tributos), já que é a esse custo que se acrescerá a margem de lucro arm's lenght para chegar-se ao preço de revenda.

³ Op. cit. p. 182-183.

7.10.1.5.5 Adotando-se tal interpretação, ter-se-ia, ainda, que a legislação brasileira, nesse aspecto, iria ao encontro das diretrizes da OCDE, a qual, através de seus Guidelines para preços de transferência, estabelece que a margem de lucro do método PRL não deve considerar os custos associados com a aquisição do bem, confira-se: [...]

7.10.1.5.6 Como já notado, ainda que sejam desprovidas de força normativa imediata no Brasil, as diretrizes da OCDE foram reconhecidas explicitamente na exposição de motivos da Lei nº 9.430/96 como seu fundamento básico. Deve-se admitir, portanto, que a Lei nº 9.430 e tais diretrizes estariam em perfeita consonância nesse aspecto, caso adotado o entendimento das autoridades fiscais.”

Por fim, é importante destacar que a argumentação dos contribuintes consubstancia um “falso problema”. Como registrado, alega-se que os gastos com frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não poderiam integrar o preço praticado pelas partes vinculadas, *sob pena de se limitar a dedutibilidade de valores pagos a partes independentes*, em contrariedade ao objetivo do controle dos preços de transferência.

Ressalte-se, no entanto, que a inclusão de frete, seguro e tributos aduaneiros no preço praticado, para fins de comparação com o preço parâmetro apurado pelo PRL, **não implica qualquer limitação à dedutibilidade dessas parcelas**, traduzindo-se em técnica de **neutralização** voltada para possibilitar a comparação entre grandezas equivalentes.

Como exposto, os valores de frete, seguro e imposto de importação repercutem no preço parâmetro calculado pelo PRL, *majorando* o limite de dedutibilidade do custo do bem importado. Em *compensação*, essas parcelas devem ser incluídas no preço praticado na transação controlada, com a finalidade de *neutralizar* o aumento correspondente no preço parâmetro. Note-se que a inclusão das parcelas no preço praticado simplesmente anula a majoração do preço parâmetro causada pela influência das mesmas parcelas. Por outro giro, o preço praticado é majorado na mesma proporção do aumento provocado no preço parâmetro pelos valores de frete, seguro e imposto de importação, com o escopo de assegurar a comparabilidade entre ambos.

Isso não significa, todavia, que a inclusão do frete, seguro e imposto de importação no preço praticado implicaria uma “restrição na dedutibilidade” dessas parcelas. É que o limite de dedutibilidade (o preço parâmetro) também é majorado em valores correspondentes, em face da repercussão das mesmas parcelas no custo de aquisição e no preço de revenda do produto. Infere-se, portanto, que as despesas com frete, seguro e impostos incidentes sobre a importação são integralmente dedutíveis, na medida em que a inclusão no preço praticado tem como contrapartida o aumento proporcional do preço parâmetro.

Em suma: a interpretação do art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 defendida pela Fazenda Nacional apenas neutraliza a majoração do preço parâmetro decorrente da influência de frete, seguro e imposto de importação no preço de revenda do bem importado, no intuito de viabilizar a comparação entre grandezas equivalentes. Por consequência, não há que se cogitar em “restrição de dedutibilidade” de despesas pagas a terceiros independentes, uma vez que tais despesas continuam sendo dedutíveis, sem qualquer prejuízo ao contribuinte.

Cumprir, nesse passo, que o raciocínio parte da constatação de que os valores de frete, seguro e imposto de importação integram o custo de aquisição do produto e, dessa forma, repercutem no preço de revenda, como ocorre em condições normais de mercado. Na hipótese do preço de revenda não ter sido influenciado por aquelas parcelas, por força de situação especial, cabe ao contribuinte demonstrá-la e, assim, requerer a não-inclusão correspondente no preço praticado, mantendo-se a comparação entre termos equivalentes (“preço praticado FOB” X “preço parâmetro FOB”).

Portanto, na hipótese do contribuinte não incluir os gastos com frete, seguro e imposto de importação no preço praticado, tampouco demonstrar que as parcelas não

repercutiram no preço de revenda (e, por consequência, no preço parâmetro), tais valores devem ser incluídos no preço praticado para fins de assegurar a comparação adequada com o preço parâmetro calculado pelo Método PRL. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja admitido e provido *para reformar o acórdão recorrido, no quesito objeto da presente insurgência.*

Antes de ser cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões em 24/11/2022 (e-fls. 520/533) nas quais defende o não conhecimento do recurso fazendário, porque não realizado o cotejo analítico com os paradigmas, vez que transcrita apenas suas ementas. Cita precedente da CSRF sem indicar o número do acórdão, para afirmar que também aqui *não foi realizado o competente cotejo analítico entre os fundamentos e as situações de fato de cada caso concreto que ampararam a conclusão do acórdão recorrido e dos acórdãos supostamente divergentes.* E adiciona:

Isso porque, **o cerne da discussão travada nesses autos está em definir se os valores do frete, seguro e tributos incidentes na importação devem ou não compor o preço praticado nas operações realizadas com pessoas independente/não vinculadas.**

Portanto, não basta “comparar” a conclusão adotada pelos acórdãos supostamente divergentes sem demonstrar o contexto em que a conclusão foi adotada, para confirmar se os fundamentos adotados para tal conclusão são de fato divergentes.

Fato é que os trechos dos acórdãos paradigmas colacionados pela Fazenda Nacional não são capazes de esclarecer se os casos julgados se referem a operações com pessoas jurídicas independentes/não vinculadas. Ou seja, a Fazenda Nacional não foi capaz de demonstrar que os acórdãos paradigmas analisaram a inclusão (ou não) dos valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação sobre o preço praticado sob a mesma ótica da hipótese dos autos, qual seja, tratar-se de operações realizadas com pessoas não vinculadas.

Em verdade, a partir da leitura dos trechos colacionados no Recurso Especial somente é possível concluir que **os acórdãos paradigmas analisam a matéria sob ótica distinta daquela realizada pelo acórdão recorrido.** Isso porque, os acórdãos paradigmas defendem a inclusão dos valores de frete, seguro e impostos no preço praticado, com o objetivo de conferir comparabilidade entre o preço praticado e o preço parâmetro, para fins de preço de transferência, o que não é contestado pelo acórdão recorrido, na medida em que entende pela inclusão dos referidos custos no preço praticado, **porém, limita tal sistemática às operações realizadas com pessoas vinculadas, em atenção ao caput do art. 18, da Lei n.º 9.430/96. Ou seja, não foi demonstrada a similitude fática!!** *(destaques do original)*

No mérito, afirma que *as alegações da Fazenda Nacional não merecem prosperar* porque:

De plano, registra-se que, no caso concreto, os custos com frete e seguros na importação decorrem de contratação entre a Recorrida e pessoas NÃO vinculadas, hipótese em que, de acordo com as regras de Preço de Transferência, deve considerar, para fins de preço praticado, o valor FOB – *Free on Board*, no qual não recai valores de frete e seguro.

Além disso, destaca-se que as operações praticadas pela Recorrente são atípicas e não podem ser tratadas como operações realizadas em condições normais de mercado, eis que não possuem qualquer possibilidade de negociação *arms lenght*, e, por conseguinte, uma subsunção às regras de Preço de Transferência.

Uma vez fixadas as premissas fáticas do caso concreto, a Recorrida passa a demonstrar a ausência de correlação entre os argumentos apresentados pela Fazenda Nacional e o caso concreto.

Para tanto, pede vênica para, invertendo-se a ordem da linha de defesa adotada em sede de Recurso Especial, demonstrar que a “técnica de neutralização” defendida pela Recorrente não seria aplicável à hipótese dos autos pelos próprios fundamentos da

Fazenda Nacional, configurando, por sua vez, verdadeira limitação à dedutibilidade dos valores do frete, seguro e tributos aduaneiros prevista na legislação, conforme defendido em sede de Recurso Voluntário.

Veja que a Fazenda Nacional sustenta que a inclusão dos valores do frete, seguro e tributos incidentes na importação nas operações realizadas pela Recorrida, ou seja, com pessoas não vinculadas se justifica pela mera técnica de neutralização voltada para possibilitar a comparação entre grandezas equivalentes.

Para defender que as operações realizadas com pessoas não coligadas devem ser controladas para fins de comparabilidade entre o preço praticado e o preço parâmetro, a Fazenda Nacional ampara-se na seguinte constatação: **“os valores de frete, seguro e imposto de importação integram o custo de aquisição do produto e, dessa forma, repercutem no preço de revenda, como ocorre em condições normais de mercado”**.

No entanto, ciente da deficiência do seu próprio racional, que desconsidera as particularidades de cada caso, a Recorrente complementa: **“Na hipótese do preço de revenda não ter sido influenciado por aquelas parcelas, por força de situação especial, cabe ao contribuinte demonstrá-la e, assim, requerer a não-inclusão correspondente no preço praticado, mantendo-se a comparação entre termos equivalentes (“preço praticado FOB” X “preço parâmetro FOB”)**”.

Ou seja, quando o preço de revenda não for influenciado pelos custos de importação, como ocorre na hipótese dos autos, o método a ser utilizado no preço praticado é o mesmo adotado pela Recorrida, qual seja, o valor *FOB – Free on Board*, no qual não recaí valores de frete e seguro.

Ora, a Recorrida demonstra desde a sua Impugnação a distorção no cálculo do preço parâmetro defendido pela Fazenda Nacional em razão da atipicidade de sua atividade. Isso porque, o próprio Estado restringe sua atuação no mercado, não possuindo qualquer possibilidade de negociação *arms lenght*, e, por conseguinte, uma subsunção às regras de Preço de Transferência.

Fato é que a Recorrida não detinha margem de negociação para revender seus produtos, uma vez que estava adstrita a um preço regulado pela Câmara de Medicamentos – CAMED, e vendia parte de seus produtos para o Governo por meio de licitação **sem margem de alteração de preço e ainda possuía um limite máximo para revenda**.

Além disso, no ano de 2001, a que se reportam os fatos objeto da autuação fiscal, por exemplo, os custos de importação dos bens revendidos aumentaram à razão de 27,04%, em virtude de variação cambial, com apreciação da cotação do dólar frente à moeda nacional, inflando o Preço Praticado entre a Recorrida e a sua vinculada no exterior

Em tais condições é impraticável alcançar uma paridade econômico-financeira compatível com os padrões de mercado, ou seja, a disposição legal que limita seus preços de revenda faz com que não seja possível formar seu preço de maneira a atender uma margem compatível com o mercado e à própria legislação de Preços de Transferência, de forma que as operações atípicas também não poderiam ser utilizadas para a apuração do Preço Parâmetro.

Portanto, a inclusão dos custos de frete, seguro e tributos aduaneiros no cálculo do preço praticado, com base em premissas advindas de “condições normais de mercado”, jamais pode ser aplicável à hipótese dos autos, em que as operações realizadas são atípicas.

Nessa mesma linha de pensar, se não é verdade que a Recorrida “evidentemente” considerou, na formação do preço de revenda, todos os custos, inclusive os de frete, seguro e tributos incidentes na importação, não há que se falar em qualquer violação à sistemática dos preços de transferência e a ideia de comparabilidade, justificada na necessidade de comparar valores equivalentes, o que não se configura neste caso.

Uma vez demonstrado que a hipótese dos autos não contempla a pretensão da Recorrente de ver incluído no cálculo do preço praticado nas operações realizadas pela Recorrida os valores do frete, seguro e tributos incidentes na importação, pela própria

hipótese de exceção por ela defendida, passe-se a demonstrar que a interpretação conferida pela Fazenda Nacional ao texto legal não merece prosperar.

Como visto, no caso concreto, os custos com frete e seguros na importação decorrem de contratação entre a Recorrida e pessoas NÃO vinculadas, hipótese em que, de acordo com as regras de Preço de Transferência, deve considerar, para fins de preço praticado, o valor *FOB – Free on Board*, no qual não recaem valores de frete e seguro.

Essa é a sistemática prevista no art. 18, caput, da Lei n.º 9.430/96⁴, por meio do qual o legislador estabeleceu que os custos de importação sujeitos ao controle de preços de transferência estão delimitados às "operações efetuadas com pessoa vinculada".

E, à luz do art. 11, inciso III, alínea "c", da Lei Complementar n.º 95/98⁵, os parágrafos apenas expressam aspectos complementares à norma enunciada no caput, de forma que não podem alterar o seu alcance, como pretende fazer crer a Fazenda Nacional, ao sustentar que o § 6º teria o propósito de se destinar às operações realizadas com pessoas não vinculadas, em sentido contrário ao campo de alcance do caput.

Portanto, nas hipóteses em que os referidos custos são pagos a terceiros, sem qualquer vinculação, como ocorre no caso concreto, não há que se falar em controle de preços de transferência. Isso porque, como bem fundamentou o acórdão recorrido, reportando-se ao posicionamento firmado por esta própria CSRF, por ocasião do julgamento realizado em 08/09/2021, em que foi prolatado o acórdão n.º 9101-005.767 (o qual, por sua vez, fez referência aos acórdãos n.ºs 1402-002.814, de 24/01/2018), a natureza antielisiva das regras de preço de transferência, cujo objetivo é coibir a manipulação de preços entre pessoas jurídicas brasileiras e suas partes consideradas relacionadas no exterior, não pode atingir operações realizadas com terceiros.

Ao contrário do que sustenta a Fazenda Nacional, a interpretação conferida pela Recorrida e encampada pelo voto condutor do acórdão recorrido não torna as disposições contidas no § 6º, do art. 18, da Lei n.º 9.430/96 letra morta. Em verdade, o que torna letra morta o referido dispositivo é a própria interpretação conferida pela Recorrente, pois, ainda que não se reconheça a delimitação realizada no caput do referido dispositivo, destinado exclusivamente às operações realizadas com empresas vinculadas, qual seria o propósito do legislador em incluir na sistemática dos preços de transferência, cujo objeto central é, repita-se, coibir a manipulação dos preços a partir da transferência das bases tributáveis, operações em que não é possível ocorrer manipulação?

Ora, a interpretação sistemática da norma só permite entender que a redação do § 6º do art. 18, da Lei n.º 9.430/96 pretende apenas reforçar a necessidade de incorporar ao custo de aquisição outros gastos além do preço de aquisição do produto, delimitando tal necessidade, obviamente, aos custos incorridos diretamente com pessoas coligadas e não aqueles pagos a terceiros, que fogem ao escopo das regras do preço de transferência, este, sim, objeto de comparabilidade.

Nesse contexto, não é verdade que a edição da Lei 12.715/2012 e da IN RFB nº 1.312/2012 teve o objetivo de alterar a sistemática dos preços de transferência para que

⁴ "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:"

⁵ "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;"

as despesas com frete, seguro e tributo incidente na importação deixassem de integrar o preço praticado. Trata-se, em verdade, de uma norma de natureza interpretativa.

Basta realizar uma leitura atenta da exposição de motivos da Lei n.º 12.715/12 para perceber que **a alteração introduzida no § 6º, do art. 18, da Lei n.º 9.430/96 objetivou afastar quaisquer dúvidas acerca da não inclusão no cálculo do preço de transferência dos valores de frete e seguro, quando praticados com PESSOAS NÃO VINCULADAS**, justamente porque tais valores não são suscetíveis de manipulação empreendida com o intuito de alterar a base tributária brasileira e, por isso, não podem ser objeto de controle através do preço de transferência. Veja-se:

“56. A medida proposta também visa a aperfeiçoar a legislação aplicável ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL no tocante a negócios transnacionais entre pessoas ligadas, visando a reduzir litígios tributários e a contemplar hipótese e mecanismos não previstos quando da edição da norma, atualizando-a para o ambiente jurídico e de negócios atual. Destarte, a legislação relativa aos controles de preços de transferência aplicáveis a operações de importação, exportação ou de mútuo, empreendidas entre entidades vinculadas, ou entre entidades brasileiras e residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou ainda, que gozem de regimes fiscais privilegiados, restará atualizada e aperfeiçoada com as alterações propostas.

57. Os artigos 38 a 42 deste projeto de Medida Provisória promovem alteração na legislação de preços de transferência que trata de controles realizados a fim de coibir manipulações de valores em operações de importações ou exportações, ou, ainda, de juros pagos ou recebidos pelas entidades brasileiras, em sede de operações realizadas com pessoas classificadas como vinculadas ou situadas em países ou dependência de tributação favorecida, ou com entidades que gozem de regimes fiscais privilegiados. Tais manipulações visam a transferir lucros para países com menor imposição tributária sobre a renda e, conseqüentemente, sofrer uma menor tributação no país de origem (...).”

Portanto, as operações realizadas pela Recorrida, praticadas com pessoas não vinculadas fogem ao escopo das normas de preço de transferência, de forma que a pretensão da Recorrente de manter a inclusão dos custos com frete e seguro, não tem outro propósito senão distorcer o real Preço Praticado, inflando-o descabidamente. (*destaques do original*)

Requer, nestes termos, *a inadmissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, ou, no mérito, negado provimento ao aludido recurso, para manter integralmente o v. Acórdão nº 1401.005.981.*

Cientificada, a Contribuinte reiterou e ratificou as contrarrazões antes apresentadas (e-fls. 545/546). Em sustentação oral adicionou outras objeções ao conhecimento do recurso fazendário, sem, contudo, referi-las no memorial apresentado por ocasião da sessão de julgamento.

Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Isto porque as objeções da Contribuinte, dirigidas à falta de demonstração analítica do dissídio jurisprudencial, não merecem acolhida.

Primeiro porque a demonstração já restaria validamente apresentada mediante transcrição de excertos do voto condutor do acórdão recorrido e da ementa dos paradigmas que, contrariamente ao aqui decidido, afirmam que *a norma aplicável à época do lançamento expressamente determinava que os valores relativos ao frete, seguro e tributos sobre importação compusessem o preço-praticado* (paradigma nº 1302-001-588) e que *como decorrência de expressa disposição legal (§ 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, antes do advento da Lei nº 12.715, de 2012) e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, o valor do frete, seguro e tributos incidentes na importação devem compor o preço praticado, quer nas operações com cláusula CIF (valor constante dos documentos de importação), quer nas operações com cláusula FOB (ônus suportado pelo importador)* (paradigma nº 1402-001.403).

De toda a sorte, veja-se que a PGFN destacou excertos do voto condutor do primeiro paradigma, em especial o que assim menciona:

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

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

Ou seja, enquanto os outros Colegiados do CARF compreendem que a lei, antes das alterações trazidas pela Lei nº 12.715/2012, expressamente determina que o valor de frete, seguro e tributos incidentes na importação devem compor o preço praticado, o Colegiado *a quo* vislumbrou espaço interpretativo para admitir a exclusão destas parcelas do preço praticado.

E, embora a Contribuinte tenham arguido circunstâncias específicas de sua operação – mormente por não deter *margem de negociação para revender seus produtos, uma vez que estava adstrita a um preço regulado pela Câmara de Medicamentos – CAMED, e vendia parte de seus produtos para o Governo por meio de licitação sem margem de alteração de preço e ainda possuía um limite máximo para revenda* – fato é que o voto condutor do acórdão recorrido não invocou estas especificidades, pois apenas adotou as razões de decidir expressas pelo ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, no Acórdão nº 9101-005.767, exarado em face de recurso especial de pessoa jurídica atuante em outro ramo de atividade – Goodyear do Brasil Produtos de Borracha Ltda – tomando por premissa fática o que genericamente ocorre em litígios da presente espécie: o frete e o seguro, e por óbvio também o imposto de importação, não foram *negociados e pagos a pessoa vinculada ao contribuinte no exterior*.

Adicione-se, por oportuno, que o voto vencido do acórdão recorrido também validou a interpretação da legislação tributária adotada no lançamento e nos paradigmas mediante mera transcrição de excertos dos precedentes nº 1301-002.417, 9101-003.910 e 1201-005.170, novamente sem adentrar a qualquer especificidade fática que pudesse existir no caso presente.

Diante de tais circunstâncias, a demonstração de que os paradigmas afirmam a obrigatória observância da determinação legal em quaisquer circunstâncias é suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial.

Esclareça-se, por oportuno, que, em sustentação oral, o patrono da Contribuinte deduziu outras objeções ao conhecimento do recurso especial fazendário, sem nem mesmo consigná-las no memorial apresentado por ocasião do julgamento, limitando este à mesma arguição deduzida em contrarrazões e acima enfrentada.

Assim, como esclarecido na sessão julgamento, será enfrentado apenas o questionamento compreendido na exposição feita, consistente em dessemelhança jurídica entre os julgados comparados, vez que o presente caso estaria sob regência da Instrução Normativa SRF nº 38/97, distintamente dos paradigmas editados em face de períodos de apuração já alcançados pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

De fato, tem-se que a presente exigência se refere ao ano-calendário 2001 e que, em recurso voluntário, argumentou-se ter prevalecido nesta CSRF, na vigência da Instrução Normativa SRF nº 38/97, o entendimento de *que os valores relativos ao frete e ao seguro não devem compor o custo de aquisição do importador brasileiro para fins de cálculo de preço de transferência*. Contudo, embora o relatório do acórdão recorrido vincule a presente exigência ao disposto na Instrução Normativa SRF nº 38/97, mediante transcrição do que decidido em 1ª instância de julgamento, o Colegiado *a quo* decidiu a questão aqui suscitada transcrevendo o voto condutor do precedente nº 9101-005.767, editado em face de exigência posterior a 2002, fundamentada na Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Assim, cumpriria à Contribuinte ter oposto os necessários embargos de declaração para esclarecimento desta omissão, ou mesmo obscuridade, acerca de sua pretensão de invalidar o lançamento com fundamento no que dispunha a Instrução Normativa SRF nº 38/97. Nos termos em que fundamentado o provimento dado ao recurso voluntário, os paradigmas apresentados pela PGFN são validos para evidenciar a divergência jurisprudencial a ser solucionada.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN.

Recurso especial da PGFN - Mérito

No mérito, o recurso especial da PGFN deve ser provido com base nas razões declaradas por esta Conselheira no precedente nº 9101-005.767, cujo voto vencedor foi adotado no acórdão recorrido.

Como registrado no referido precedente, no âmbito de dissídios semelhantes estabelecidos na vigência da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, este Colegiado tinha posição firmada contrariamente à pretensão dos sujeitos passivos minimamente desde o Acórdão nº 9101-002.424, de 17 de agosto de 2016, cujo voto condutor do ex-Conselheiro André Mendes de Moura foi reiterado nos julgados subsequentes e acompanhado por esta Conselheira, integrando a maioria qualificada deste Colegiado, no Acórdão nº 9101-004.832⁶, nos termos seguintes:

⁶ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Caio Cesar Nader Quintella.

Para discorrer sobre a matéria **fretes, seguros e impostos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro**, 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 § 6º-A:

§ 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 § 6º-A, 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 § 6º-A 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 § 6º-A 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.

Portanto, não há reparos a fazer na autuação fiscal em relação à matéria.

Enfim, registre-se que, com o presente julgamento, restam concluídos os litígios referentes aos presentes autos e processos administrativos nº 16327.001.448/2006-00 e 16561.000.197/2008-27.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente do recurso especial** da Contribuinte para a matéria “impossibilidade de inclusão dos valores de frete e seguro, contratados com terceiros (partes independentes), no cálculo do ‘preço praticado’ pelo contribuinte, para fins de apuração do preço parâmetro pelo método PRL”, e, no mérito, na parte conhecida, **negar-lhe provimento**. (*destaques do original*)

Esclareça-se que o voto vencido do acórdão recorrido rejeita todos os argumentos renovados em recurso voluntário pela Contribuinte, inclusive adotando as razões de decidir de 1ª instância que apreciou as *outras questões abordadas pela Recorrente*. O voto vencedor, por sua vez, apenas refuta o argumento acerca do qual foi demonstrado o dissídio jurisprudencial pela Fazenda Nacional. Assim, inexistindo questionamentos da Contribuinte quanto aos demais temas apreciados em seu desfavor, nem mesmo embargos de declaração opostos contra o acórdão recorrido, não há porque se cogitar de retorno dos autos ao Colegiado *a quo*. A reforma do acórdão recorrido pleiteada pela PGFN deve se dar, como requerido, no ponto de insurgência, e disto resulta o restabelecimento das reduções de prejuízos fiscais e bases negativas no período autuado.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora