



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.000101/2008-21
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.836 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 08 de novembro de 2021
Recorrente BRIDGESTONE DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. ENTENDIMENTOS CONVERGENTES ENTRE ACÓRDÃOS RECORRIDO E PARADIGMA.

Não se conhece de Recurso Especial em que acórdãos recorrido e paradigma veiculam o mesmo entendimento. No caso, ambos os acórdãos entendem que os valores de frete, seguro e imposto de importação devem compor o preço praticado para fins de cálculo do ajuste de transferência no método PRL, não havendo que se falar em divergência de interpretação de legislação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella que votaram pelo conhecimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 3.362/3.367) interposto pela contribuinte em face do **Acórdão nº 1302-003.084** (fls. 3.252/3.271), o qual negou provimento aos recursos de ofício e voluntário, conforme a ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTE DE JUROS. Não logrando a recorrente comprovar erro na apuração efetuada pela fiscalização a título de ajuste de juros (preços de transferência), mantém-se a exigência.

MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

MÉTODO PRL. CÁLCULO DO PREÇO PRATICADO.

Na apuração do preço praticado segundo o método PRL, há que se considerar os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração (estoque inicial).

MÉTODO PRL60. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA. INEXISTÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 8, DE 03/09/2018.

A sistemática de cálculo do 'Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60) prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000.

MARGEM DE DIVERGÊNCIA. CÁLCULO DO AJUSTE.

Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço-parâmetro, diverja, em até 5% daquele constante dos documentos de importação. A margem de divergência se presta apenas para se aferir a necessidade de ajuste, mas não deve ser considerada na apuração desse ajuste, calculado como sendo a diferença entre o preço praticado e o preço-parâmetro.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Em resumo, o presente processo é decorrente de Autos de Infração (fls. 1.877/1.855) que exigem IRPJ e CSLL, referentes ao ano base de 2003, em razão de ajustes promovidos pela fiscalização em relação ao critério adotado pelo contribuinte quando da aplicação das regras de preços de transferência em operações de importação.

Mais precisamente, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal ("TVF" – fls. 1.847/1.872):

Da análise das informações prestadas, constatou-se que o contribuinte utilizou os métodos PRL20 e PIC, para os cálculos dos **preços parâmetros** (em suas operações de importações para o período fiscalizado): **a) método do Preço de Revenda menos Margem de Lucro de 20% - PRL20**, conforme disposto no item "a" do inciso IV do art.12 da IN SRF Nº 243/2002, para o caso de importações realizadas para vendas sem qualquer agregação de valor; **b) método dos Preços Independentes Comparados**

- **PIC**, conforme disposto no art.8º da IN SRF nº 243/2002, para os casos em que dispunha de documentação comprobatória.

No tocante à aplicação dos métodos PRL20, da análise das planilhas (fls. 1018 a 1023, 1030 a 1045 e 1047 a 1077) restou constatado que o contribuinte calculou o preço praticado com base no R\$/Fob (*free on board*) unitário médio para os itens importados.

Durante o procedimento de fiscalização, concluímos que os preços praticados para tais métodos não foram calculados de acordo com as normas do preço de transferência, pois, não seguem a forma disposta pelo § 4º do art. 4º da Instrução Normativa nº 243/2002, conforme reproduzido abaixo:

(In Verbis)

“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 tributos não recuperáveis, devidos na importação.”

Como se vê, para cálculo do preço praticado do PRL20, a instrução normativa cita custo Cif + II (grifos nossos) e não custo Fob como calculou o contribuinte.

Diante das considerações acima, revendo as memórias de cálculo do preço praticado elaborado pelo contribuinte (ano-calendário de 2003) e, verificando que foi adotado o Método do Preço de Revenda menos Margem de Lucro de 20%, entendemos que o contribuinte deveria ter calculado o Preço Praticado em Reais/Unid., na base CIF + II, ou seja, Custo + Seguro Internacional + Fretes Internacionais + Imposto de importação.

Uma outra irregularidade verificada foi no tocante à tabela-“Ajustes de Importação do Ano Fiscalizado” (fls. 889 a 932 do processo), onde pudemos encontrar diversos registros com códigos de itens duplicados, como é o caso do “80800071” (fio de aço SCBW) e do “31509” (pneumáticos 235/60 R16 DUELER H/T), com preços parâmetros e praticados distintos para o mesmo código. Questionada acerca do fato, a empresa esclareceu que teria calculado ajustes separados para o mesmo produto, importado, porém, de países distintos. Isto está em desacordo com o disposto no art. 6 da IN SRF nº 243/02, transcrito a seguir:

(...)

2.2.2.4 – Preços de Transferência: (Apuração pela Fiscalização)

2.2.2.4.1 - Método do Preço de Revenda menos Margem de Lucro de 20% (PRL20)

(...)

Por esse método foi apurado o valor de ajuste de R\$ 766.897,31 (fl. 1100), já deduzidos os valores declarados. Cumpre aqui ressaltar que, apesar da irregularidade verificada com relação aos valores duplicados apresentados na tabela “Ajustes de Importação no Ano Fiscalizado”, mencionada anteriormente no item 2.2.1, esta Fiscalização, para não prejudicar o contribuinte, somou os valores de todos os ajustes do contribuinte para um determinado item e os deduziu do valor de ajuste da SRF, somente levando em conta a diferença apurada.

O demonstrativo de apuração e respectiva memória de cálculo está à fl. 1100 do processo (Relatório “Consolidação PRL20” - Demonstrativos às fls. 1116 a 1187).

2.2.2.4.2 - Método dos Preços Independentes Comparados

Por este método a empresa utiliza valores comparativos com preços de bens idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou em outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes, para apuração do preço parâmetro.

Esta Fiscalização verificou, por amostragem, as documentações pertinentes de alguns insumos, para os quais a empresa aplicou o método PIC.

Tendo acolhido o método eleito pelo contribuinte, em seguida procedemos à verificação dos cálculos efetuados para os ajustes. Pudemos constatar valor de ajuste para o insumo “80800451” (cabo de aço entrelaçado), que não foi declarado pela empresa. Mediante nossos cálculos, obtivemos R\$ 5,61 para o preço praticado e R\$ 4,99 para o preço parâmetro, ambos na forma FOB, que pode ser verificado pelos relatórios “Consolidação PIC” e respectivos demonstrativos de cálculo (fls. 1101 a 1105 e 1188 a 1217). O montante do ajuste total obtido para este insumo resultou em R\$ 1.537.900,23, sendo também este o valor de ajuste encontrado por esta Fiscalização, pelo método PIC.

2.2.2.4.3 - Método do Preço de Revenda menos Margem de Lucro de 60%

Esta Fiscalização constatou que o contribuinte não procedeu aos ajustes dos insumos “80800351” (cabo de aço entrelaçado) e “84258681” (etiquetas gomadas). Ambos os insumos foram importados de empresas vinculadas (Tabela “Importações” fls. 593 a 663), foram utilizados no processo produtivo (Tabela “Insumo Produto Anual” fls. 1336 a 1514; insumo 80800351: fls. 1346 e 1347; insumo 84258681: fl. 1476) e geraram produtos que foram vendidos no ano fiscalizado (Tabela “Vendas” fls. 718 a 843). Desta forma, por não ter sido adotado nenhum método pela empresa para efetivação dos ajustes necessários para estes insumos, esta Fiscalização pôde aplicar qualquer método de PT, nos conformes do parágrafo único do art. 40 da IN SRF nº 243/02. O método eleito para estes casos foi o PRL60.

(...)

2.4 DA MULTA REGULAMENTAR

Em verificação dos documentos entregues pela empresa, esta Fiscalização não pôde localizar as memórias de cálculos de preços de transferência solicitadas juntamente com outros papéis, mediante o Termo de Início de Fiscalização, de 04/10/2007. Tendo sido solicitados novamente, a empresa os entregou em 24/07/2008. No entanto, somente foram encaminhadas as memórias de cálculo referentes aos preços parâmetros, não constando os demonstrativos dos preços praticados. Tendo em vista o não-cumprimento dos prazos originais para a entrega do material solicitado e que não foram suficientes as informações encaminhadas, esta Fiscalização instituiu a multa regulamentar no valor de R\$ 2.694,79 (dois mil, seiscentos e noventa e quatro reais e setenta e nove centavos), de acordo com o art. 968 do RIR/99 (fls. 1024 a 1026);

Cientificada dos lançamentos, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.890/1.946), alegando, em síntese:

- a) a Irregularidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF);
- b) o cálculo do ajuste relativo aos juros considerou o valor inicial do empréstimo, e não o valor remanescente conforme cálculo apresentado pela autuada;
- c) a fiscalização não comprovou que a definição dos métodos utilizados para as adições objeto do lançamento fiscal seguiu o critério legal da utilização do método menos gravoso ao contribuinte;
- d) erro na composição do volume de importação em relação ao insumo “80800451” e, conseqüentemente, na apuração do PIC pela fiscalização, bem como erro na composição do volume de importação em relação aos insumos “80800351” e “84258681”, implicando erro na apuração do PRL60 pela fiscalização;
- e) regularidade do cálculo do PRL20 com base na utilização do preço FOB na importação, diverso da forma sustentada pela fiscalização, que pretende a aplicação do preço CIF;
- f) o custo médio de importação (preço praticado) para os produtos “30023” e “32001” adotado pela fiscalização não corresponde ao efetivo custo dos produtos, implicando adição a maior;

g) ausência de ajuste em relação aos insumos “80800351” e “80800451”, mediante a aplicação do método PIC, conforme demonstração que acompanha a impugnação;

h) regularidade do ajuste em relação ao produto “84258681” (etiquetas gomadas), que não foi considerado pela fiscalização;

i) em relação aos insumos “80800351” e “84258681”, não há que se falar em exigência fiscal, pois o critério previsto na IN SRF nº 243/2003, utilizado pela fiscalização para apuração do PRL60, não encontra respaldo legal na Lei nº 9.430/96;

j) na apuração do cálculo do PRL60, não foi aplicada a salvaguarda prevista no artigo 38 da IN SRF nº 243/2002.

Da análise da autuação e respectiva impugnação, constatou-se que o saldo de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores em 2003 não havia sido atualizado (zerado) no sistema SAPLI e que havia a necessidade de maiores esclarecimentos acerca de algumas alegações, razão pela qual o presente processo foi baixado em diligência, conforme despacho de fls. 2.891/2.894.

A diligência foi efetuada e reduzida a termo pelo Relatório de fls. 3.090/3.095, o qual propôs determinados ajustes que resultaram no recálculo da *matéria tributável* inicialmente considerada.

Encaminhados os autos para a DRJ, foi proferida decisão de primeira instância (fls. 3.114/3.140) que julgou a impugnação parcialmente procedente, tendo sido acatadas as reduções propostas em sede de diligência.

Dessa decisão houve recurso de ofício e a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 3.157/3.185), ambos negados pelo referido Acórdão nº 1302-003.084 (fls. 3.252/3.271).

Notificada da decisão de segunda instância, a PGFN optou por não apresentar recurso (fls. 3.273), ao passo que a contribuinte interpôs o recurso especial (fls. 3.287/3.317), alegando divergência quanto à matéria “*inclusão de valores de frete, seguro e tributos sobre importações no preço praticado*”.

Despacho de admissibilidade (fls. 3.351/3.360) deu seguimento ao recurso, nos seguintes termos:

No razões de defesa, requer a reapreciação da seguinte matéria que, segundo alega, teve julgamento divergente em outras turmas do CARF:

Divergência: **Inclusão de valores de frete, seguro e tributos sobre importações no preço praticado. para a aplicação do PRL20.** Indica como paradigma o Acórdão nº 108-09.763.

(...)

A Recorrente alega que o acórdão recorrido sustentou que os montantes correspondentes a frete, seguro e tributos sobre importações devem integrar o preço praticado para a aplicação do PRL20, a partir da lógica da comparabilidade entre o preço parâmetro e o preço praticado, de modo que os referidos dispêndios deveriam ser incluídos em ambos. Teria chegado a essa conclusão pela interpretação dada ao artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, em conjunto com o § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/02. Mas esse raciocínio seria divergente do paradigma indicado que corroborou a possibilidade de o sujeito passivo adotar o preço FOB, ao invés do CIF, em caso em tudo semelhante.

No acórdão recorrido o voto condutor, para solucionar a questão, adotou integralmente as razões de decidir da Turma Julgadora da DRJ, as quais transcreveu em sua literalidade. Observe-se, com sublinhados acrescidos:

Do Cálculo do PRL20 Utilizando o Preço FOB na Importação

Alega a recorrente que, com relação ao método PRL20, não há que se incluir os valores de frete, seguro e do imposto de importação na apuração do preço praticado na importação, pois a única parcela do custo a se sujeitar às regras de preços de transferência seria aquela passível de manipulação do preço importado, ou seja, apenas a parcela relativa ao preço FOB, que corresponde ao preço praticado nas operações entre sujeitos vinculados.

A respeito, o Acórdão recorrido assim consignou:

Sobre a inclusão dos custos de frete, seguro e imposto de importação no cálculo dos preços praticados segundo o método PRL20, há que se considerar o disposto no artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, e no artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 243/2002, in verbis:

Lei nº 9.430/96

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

(...)

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

(...)

IN SRF nº 243/2002

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

(...)

§ 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.

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, na apuração do preço de transferência pelo método PRL, é obvio. Esse método parte do preço de revenda praticado pelo recorrente (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, supra transcrita, e do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002), para se chegar ao preço-parâmetro, que será comparado ao preço considerado pela recorrente como custo.

Como, evidentemente, a recorrente 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 recorrente.

Assim, para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela recorrente, 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.

Nesse mesmo sentido, a IN SRF n.º 243/2002, vigente à época dos fatos, ao dispor, em seu artigo 4º, § 4º, que "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", nada mais faz do que regulamentar os aspectos relativos a preço de transferência expostos na Lei n.º 9.430/96, não dispondo, ao contrário do que entende a recorrente, de modo diverso.

À vista desses fundamentos, não vejo como reformar o entendimento da DRJ que concluiu no sentido de que não há razão para a alegação da recorrente contrária à inclusão dos valores relativos ao frete, ao seguro e aos tributos no cálculo do preço praticado.

Vejamos o paradigma indicado, que assentou a seguinte ementa:

Acórdão n.º 108-09.763

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1999

IRPJ - CSLL - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PIC – Para efeito de demonstração de Preços de Importação Comparado, os preços de importação devem ser demonstrados mediante documentação hábil e idônea.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - CONVENÇÃO DA OCDE - Não há contradição entre o art. 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre Rendimentos e o Patrimônio da OCDE que trata dos preços de transferência nas convenções e os artigos 18 a 24 da Lei n.º 9.430/96 que inserem os preços de transferência na legislação fiscal brasileira.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - VENDAS EM LICITAÇÃO - Para fins de cálculo de preços de transferência, as vendas decorrentes de licitação não são consideradas operações atípicas.

IRPJ - CSLL - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - FRETES, SEGUROS E IMPOSTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO - Na apuração dos preços praticados, assim como dos preços-parâmetro, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação. Precedentes no Acórdão n.º 103-23.199, de 13/09/2007, DOU de 07.11.2007 e Acórdão n.º 105-16.711, de 17/10/2007.

Neste paradigma, discutiu-se a mesma temática trazida em litígio no recorrido.

Segundo consta do julgado, o principal argumento de defesa, é o de que as despesas com fretes, seguros e Imposto de Importação, por serem dedutíveis pela legislação do IRPJ, não poderiam compor o preço praticado para efeito de comparação de preços e que estas despesas são sempre dedutíveis conforme o disposto no artigo 6º, do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96 e artigo 4º, § 4º, da IN/SRF n.º 38/97.

Sobre a questão, assim consignou o voto:

O caput do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96 quando se refere a custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, limitam-se aos valores constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada. As despesas de fretes, seguros e imposto de importação dizem respeito a ajustes a serem efetuados nos custos agregados aos valores constantes dos documentos de importação ou de aquisição e, portanto, estas despesas não estão vinculadas a pagamentos a pessoa vinculada.

As importações de pessoa vinculada somadas às despesas de frete, seguro e imposto de importação formam o custo que representa o preço praticado enquanto que do outro lado da equação é representado pelo preço parâmetro qual seja o valor da venda diminuída de: (a) dos descontos incondicionais concedidos; (b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; (c) das comissões e corretagens pagas; e, (d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda. [...]

A inconformidade exposta pela recorrente é a de que o valor do frete e seguros só deveria ter sido somado ao valor FOB constante dos documentos de importação se o valor do frete e seguros tivesse sido pago a uma empresa vinculada e justifica o seu

ponto de vista argumentando que § 6º, do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, não se aplica apenas ao Método PRL, mas sim a todos os métodos. [...]

A recorrente tem razão quanto a esta interpretação tendo em vista que as despesas de fretes e seguros são despesas operacionais porque necessárias, usuais e normais no tipo de atividade desenvolvida e, portanto, para efeito de preço de transferência só tem relevância quando pagos a empresa vinculadas.

Se as despesas de fretes e seguros foram efetivamente pagas para empresas não vinculadas, estas despesas deveriam ser neutras para efeito de apuração de preço de transferência, mesmo na hipótese de pagamento efetuado antes do desembaraço aduaneiro que é a hipótese dos autos.

Para viabilizar esta neutralidade, a Instrução Normativa SRF nº 32/2001, em caráter interpretativo do conteúdo do § 6º, do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, determinou: [...]

Ainda que o paradigma tenha tratado de interpretar o artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996, conjugado com o art. 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/97, e o recorrido interpretado o mesmo artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996, mas conjugado com o art. 4º, § 4º, da IN SRF nº 243/2002, não se vislumbra diferença na legislação tributária interpretada, já que a redação do art. 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/97 quase pouco, ou nada difere da redação do art. 4º, § 4º, da IN SRF nº 243/2002. Note-se:

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

IN SRF nº 243/2002

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

[...]

§ 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.

Entendo que este paradigma está apto a caracterizar a divergência porque conferiu entendimento no sentido de que, se as despesas de fretes e seguros foram efetivamente pagas para empresas não vinculadas, estas despesas deveriam ser neutras para efeito de apuração de preço de transferência. E esta é, justamente, a alegação da recorrente.

A Recorrente logrou demonstrar a divergência, de modo que deve ser dado seguimento à matéria.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 3.362/3.367), manifestando-se pelo não conhecimento recursal, tendo em vista que “os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há falar-se em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica”. No mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e a meu ver deve ser conhecido nos termos do despacho de fls. 3.351/3.360.

Isso porque, à luz do *caput* e § 6º, ambos do artigo 18, da Lei nº 9.430/96, a decisão recorrida considerou que os valores de frete, seguro e imposto de importação devem ser incluídos no preço praticado, ao passo que o *paradigma* (Acórdão nº 108-09.763), em sentido oposto, entendeu que tais dispêndios, por serem neutros no que diz respeito às normas de *transfer pricing*, não devem integrar o referido preço.

O dissídio jurisprudencial, portanto, se mostra em face do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 e seu parágrafo sexto, pouco importando, para esta finalidade, a interpretação conferida aos textos legais pelas sucessivas instruções normativas (38/1997, 32/2001 e 243/2002).

Nesse ponto, entendo que o fato do *paradigma* fazer menção à IN SRF nº 38/1997 - instrução normativa esta que encontrava-se revogada à época dos fatos geradores – e o acórdão recorrido à IN SRF nº 243/2002, não tem o condão de afastar a referida divergência quanto à interpretação da lei, uma vez que essa legislação infralegal figurou como mero reforço argumentativo (*obiter dictum*) das decisões, não constituindo fundamento autônomo propriamente dito.

Dessa forma, conheço do recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Em que pesem os valorosos fundamentos do ilustre relator, Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, ousou discordar de seu entendimento quanto ao conhecimento do Recurso Especial.

Segundo o M.D. Conselheiro Relator, a fundamentação do acórdão paradigma, em que pese referir-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1998, estaria escorado única e exclusivamente na interpretação do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, não estaria escorando em qualquer interpretação veiculada em instruções normativas editadas pela Receita.

O patrono da Recorrente, por sua vez, em sua muito bem elaborada sustentação oral, aduz que a mera citação da IN nº 32/2001 teria sido utilizada tão somente como linha argumentativa e como reforço do entendimento do relator acerca da neutralidade dos valores de frete, seguros e tributos para fins de determinação do preço praticado e preço parâmetro, entendimento também vergastado pelo Conselheiro Relator.

Por essa perspectiva, seria absolutamente indiferente o acórdão recorrido tratar de fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2004, quando já vigia a IN nº 243/2002 que deu nova interpretação ao § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, pois o paradigma, sob a perspectiva da Recorrente, a interpretação dada ao dispositivo legal em questão não teria se apoiado em normas complementares.

Entretanto, novamente com a escusa devida, vislumbro óbices para o conhecimento do Apelo do Contribuinte.

O Recurso Especial interposto é construído com base no raciocínio de que os valores de frete, seguro e tributos pagos a pessoas jurídicas não vinculadas, não poderiam ser incluídos no preço praticado, de modo oposto ao decidido no acórdão recorrido, do qual se extrai que tais rubricas já se encontram embutidas no preço de revenda, ponto de partida na determinação do preço parâmetro no método PRL, e, portanto, para fins de comparabilidade, deveriam também ser incluídas na determinação do preço praticado.

Era de se esperar, portanto, que o paradigma colacionado para fins de comprovação da divergência se pronunciasse no sentido de que os valores de frete, seguro e tributos não fossem incluídos no preço praticado.

Contudo, esse entendimento não encontra eco no único paradigma indicado pela Recorrente, Acórdão nº 108-09.763, o qual, taxativamente, conclui que as rubricas em questão devem ser incluídas no preço praticado em razão da neutralidade desses valores para fins de comparabilidade, tese contrária à trabalhada pelo Contribuinte em seu Apelo. Confira-se:

Se as despesas de fretes e seguros foram efetivamente pagas para empresas não vinculadas, ***estas despesas deveriam ser neutras para efeito de apuração de preço de transferência***, mesmo na hipótese de pagamento efetuado antes do desembaraço aduaneiro que é a hipótese dos autos.

Para viabilizar esta ***neutralidade***, a Instrução Normativa SRF nº 32/2001, em caráter interpretativo do conteúdo do § 6º, do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, determinou:

Art. 14 — Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

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

sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação." (destaquei).

Sobre o tema inclusão das despesas de fretes e seguros e tributos incidentes na importação no preço parâmetro, a jurisprudência administrativa já está assentada conforme acórdãos cujas ementas são transcritas abaixo:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL). FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. Por força do

disposto no § 6º, do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, 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 não consideração dos referidos dispêndios na determinação do preço parâmetro pelo método PRL impõe a comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, que tais valores não foram computados no preço de revenda praticado. (AC. 105-16.711, de 17/10/2007).

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. Na apuração dos preços praticados, assim como dos preços-parâmetro, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação. (AC. 103-23.199, de 13/09/2007, DOU de 07.11.2007). [destaques ora inseridos]

As duas ementas transcritas não deixam qualquer margem à dúvida que as despesas de fretes, seguros e até o imposto de importação devem ser computados nos preços parâmetro para viabilizar a neutralidade na apuração vez que estas despesas são dedutíveis por serem necessárias, usuais e normais no tipo de atividade desenvolvida pelo sujeito passivo.

Veja-se, inclusive, que o voto condutor do aresto paradigma chega a transcrever a ementa do Acórdão nº 103-23.199 que adota absolutamente o mesmo entendimento do acórdão recorrido: *“na apuração dos preços praticados, assim como dos preços-parâmetro, deve-se incluir o valor do frete e do seguro”*.

Tal fato robustece os valiosos argumentos da PGFN em sua muito esclarecedora sustentação oral: o acórdão paradigma e o recorrido apontam entendimentos convergentes quanto à neutralidade dos valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação na determinação dos preços praticado e parâmetro.

Ressalta-se que, em que pese o acórdão paradigma conter algumas contradições, o que dificulta em muito sua melhor interpretação, em especial no que atine a uma nova soma desses valores na composição do preço parâmetro, *quanto ao preço praticado, matéria objeto do Recurso Especial, o acórdão paradigma está absolutamente alinhado ao recorrido no sentido de que tais valores devem compor o preço praticado!* Nesse sentido, a própria ementa do paradigma é elucida melhor esse ponto:

IRPJ - CSLL - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – MÉTODO PRL - FRETES, SEGUROS E IMPOSTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO - Na apuração dos preços praticados, assim como dos preços-parâmetro, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação. Precedentes no Acórdão nº 103-23.199, de 13/09/2007, DOU de 07.11.2007 e Acórdão nº 105-16.711, de 17/10/2007. [destaques ora inseridos]

Dessa forma, os argumentos da Recorrente no sentido de que o cálculo aritmético extraído do paradigma levaria ao mesmo resultado do que o método por ela defendido em seu Recurso Especial, ainda que possam ser válidos para fins práticos, não o são para os fins jurídicos que exigem, para fins de demonstração da divergência jurisprudencial a que se refere o art. 67 do Anexo II do RICARF, entendimentos dissonantes acerca da legislação tributária, o que não se comprovou no caso concreto frente ao disposto no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, uma vez que recorrido e paradigma convergem no sentido de que os valores de frete, seguro e imposto de importação devem ser computados na determinação do preço praticado.

Por oportuno, é importante esclarecer que, no paradigma, o provimento do Recurso Voluntário do Contribuinte - em relação à matéria ora debatida - em nada altera o exame da admissibilidade do Apelo Especial do Contribuinte, uma vez que o referido provimento se deu por fundamentos distintos dos que embasaram a construção jurídica do especial interposto pelo Sujeito Passivo.

Isso posto, encaminho meu voto para NÃO CONHECER do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A Contribuinte pretende estabelecer dissídio jurisprudencial em face da decisão adotada no Acórdão nº 1302-003.084, no ponto em que o Colegiado *a quo* decidiu, negar provimento ao recurso voluntário *quanto a inclusão do custo de seguros, frete e impostos no preço praticado para a apuração do método PRL, vencido o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias*. O voto condutor do acórdão recorrido adotou as razões de decidir expressas pela autoridade julgadora de 1ª instância que teve em conta *o disposto no artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, e no artigo 4o, § 4o, da IN SRF nº 243/2002* e concluiu 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, na apuração do preço de transferência pelo método PRL, é óbvio. Esse método parte do preço de revenda praticado pelo recorrente (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, supra transcrita, e do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002), para se chegar ao preço-parâmetro, que será comparado ao preço considerado pela recorrente como custo.

Como, evidentemente, a recorrente 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 recorrente.

Assim, para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela recorrente, 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.

Nesse mesmo sentido, a IN SRF nº 243/2002, vigente à época dos fatos, ao dispor, em seu artigo 4º, § 4º, que "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", nada mais faz do que regulamentar os aspectos relativos a preço de transferência expostos na Lei nº 9.430/96, não dispondo, ao contrário do que entende a recorrente, de modo diverso.

No exame de admissibilidade foi reconhecida a divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 108-09.763 porque:

Neste paradigma, discutiu-se a mesma temática trazida em litígio no recorrido.

Segundo consta do julgado, o principal argumento de defesa, é o de que as despesas com fretes, seguros e Imposto de Importação, por serem dedutíveis pela legislação do IRPJ, não poderiam compor o preço praticado para efeito de comparação de preços e que estas despesas são sempre dedutíveis conforme o disposto no artigo 6º, do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 e artigo 4º, § 4º, da IN/SRF nº 38/97.

Sobre a questão, assim consignou o voto:

O caput do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 quando se refere a custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, limitam-se aos valores constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada. As despesas de fretes, seguros e imposto de importação dizem respeito a ajustes a serem efetuados nos custos agregados aos valores constantes dos documentos de importação ou de aquisição e, portanto, estas despesas não estão vinculadas a pagamentos a pessoa vinculada.

As importações de pessoa vinculada somadas às despesas de frete, seguro e imposto de importação formam o custo que representa o preço praticado enquanto que do outro lado da equação é representado pelo preço parâmetro qual seja o valor da venda diminuída de: (a) dos descontos incondicionais concedidos; (b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; (c) das comissões e corretagens pagas; e, (d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda.

[...]

A inconformidade exposta pela recorrente é a de que o valor do frete e seguros só deveria ter sido somado ao valor FOB constante dos documentos de importação se o valor do frete e seguros tivesse sido pago a uma empresa vinculada e justifica o seu ponto de vista argumentando que § 6º, do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, não se aplica apenas ao Método PRL, mas sim a todos os métodos.

[...]

A recorrente tem razão quanto a esta interpretação tendo em vista que as despesas de fretes e seguros são despesas operacionais porque necessárias, usuais e normais no tipo de atividade desenvolvida e, portanto, para efeito de preço de transferência só tem relevância quando pagos a empresa vinculadas.

Se as despesas de fretes e seguros foram efetivamente pagas para empresas não vinculadas, estas despesas deveriam ser neutras para efeito de apuração de preço

de transferência, mesmo na hipótese de pagamento efetuado antes do desembaraço aduaneiro que é a hipótese dos autos.

Para viabilizar esta neutralidade, a Instrução Normativa SRF nº 32/2001, em caráter interpretativo do conteúdo do § 6º, do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, determinou:

[...]

Ainda que o paradigma tenha tratado de interpretar o artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996, conjugado com o art. 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/97, e o recorrido interpretado o mesmo artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996, mas conjugado com o art. 4º, § 4º, da IN SRF nº 243/2002, não se vislumbra diferença na legislação tributária interpretada, já que a redação do art. 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/97 quase pouco, ou nada difere da redação do art. 4º, § 4º, da IN SRF nº 243/2002. Note-se:

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

IN SRF nº 243/2002

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

[...]

§ 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.

Entendo que este paradigma está apto a caracterizar a divergência porque conferiu entendimento no sentido de que, se as despesas de fretes e seguros foram efetivamente pagas para empresas não vinculadas, estas despesas deveriam ser neutras para efeito de apuração de preço de transferência. E esta é, justamente, a alegação da recorrente.

Inicialmente observe-se que a redação do §4º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 38/97 não corresponde ao acima transcrito. Referido dispositivo expressa que:

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. (negrejou-se)

E esta “possibilidade” de cômputo no *custo de bens adquiridos no exterior dos valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação*), tem sido determinante na interpretação de paradigmas invocados contra a aplicação do ajuste na forma exigida pela Instrução Normativa SRF nº 213/2002, como expresso por esta Conselheira no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.779, nos termos do voto vencedor desta Conselheira:

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao conhecimento integral do recurso especial admitido. A maioria qualificada do Colegiado entendeu que não deveria ser conhecida a matéria “ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado”. Isto porque não caracterizado o dissídio jurisprudencial como destacado pela PGFN em sustentação oral, dado os acórdãos comparados terem operado em planos legislativos diferentes.

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário em face de ajustes de preços de transferência determinados pela autoridade fiscal no ano-calendário 2010 e, especificamente no que se refere à *inclusão do frete, seguro e tributos aduaneiros (“CIF+II”)*, prevaleceu o entendimento expresso no voto vencedor do Conselheiro Marco Rogério Borges, que invocou em reforço à sua interpretação do art. 18, *caput* e §6º, da Lei nº 9.430/96, o disposto no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, nos seguintes termos:

E a própria IN SRF nº 243/2002, no seu § 4º, do artigo 4º não vacila sobre acompanhar o mesmo 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.

Destarte, a pretensão da recorrente que a apuração do preço praticado deve ser o de valor FOB (free on board) da mercadoria importada, não merece acolhida.

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço praticado, devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador. Do contrário, haveria distorções com o preço parâmetro, que são as operações entre pessoas não vinculadas.

É necessário manter ambos os valores preço praticado e preço parâmetro no mesmo nível comparativo. E de qualquer forma, na nova redação dada pela lei nº 12.715/2012 não alterou tal entendimento, apenas ao permitir a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na apuração do preço praticado, na mesma toada do preço parâmetro, ou seja, mantendo a mesma base de comparação e grandeza dos valores.

Dito isto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso quanto a este item.

Já os paradigmas admitidos para caracterização da divergência (Acórdãos nº 9101-002.426 e 9101-002.420 decidiram que *os valores de frete, de seguro, cujo ônus seja do importador, e de tributos não integrarão o cálculo do preço parâmetro (método de ajuste), quando devidos a pessoa não vinculada ao importador*, mas isso em relação a exigências pertinentes ao ano-calendário 2000, antes da edição da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, acerca das quais a divergência jurisprudencial foi assim demonstrada no paradigma nº 9101-002.420:

1ª Divergência: com relação ao entendimento no sentido de que, para fins de apuração de preços de transferência, o preço praticado segundo o método PRL deve incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes sobre a importação. Indicou o paradigma de nº 9101-01.166, cuja ementa é a seguinte:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA. VINCULAÇÃO. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. A autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento, está vinculada à Instrução Normativa, bem como ao direito por ela conferido ao contribuinte.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – PRL – INCLUSÃO DE CUSTOS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA APURAÇÃO DO CUSTO — A IN SRF nº 38/97, em seu artigo 4º, § 4º, estabelece que a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na composição do custo é uma faculdade do contribuinte importador. Pela vinculação da autoridade administrativa ao referido ato normativo, deve tal faculdade ser respeitada, sob pena de nulidade do lançamento.

Quanto a este tema assinala que, além do fato de a inclusão dos valores de frete e seguro na composição do custo ser faculdade do contribuinte, o acórdão recorrido teria cometido equívoco na adoção dos termos "preço praticado" e "preço parâmetro", uma vez que o preço praticado é aquele que foi realmente faturado (com cláusula FOB) e o preço parâmetro aquele estabelecido pelas regras de preços de transferência.

Indica que a inclusão dos custos com frete e seguro no preço de venda, para cálculo do preço parâmetro do PRL seria obrigação legal, mas quanto ao preço praticado, a agregação de custos com frete e seguro seria faculdade do contribuinte.

Qualifica como falacioso o argumento de que a referida inclusão de custos com frete e seguro no custo total da importação seria intenção do legislador, fazendo referência ao art. 9º da Convenção Modelo da OCDE e à exposição de motivos da Lei nº 12.715, de 2012, para concluir que a regra geral é a não inclusão dos referidos valores ao custo da importação.

No referido paradigma restou vencida a posição da Conselheira Relatora Adriana Gomes Rêgo que assim refutava a repercussão pretendida pela recorrente acerca da Instrução Normativa SRF nº 38/97:

Apega-se, a recorrente, à previsão contida na IN SRF nº 38, de 1997, esquecendo-se que, em se tratando de norma complementar, e assim destinada a dar interpretação ao comando legal que a ela deu origem, não poderia com ele comando legal ser contraditória. Assim, se o artigo 18, § 6º, da Lei nº 9430, de 1996, 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, de 1997 também deve ser interpretado dessa maneira.

Com efeito, o art. 4º da IN SRF nº 38, de 1997, não é em nada contraditório com o que determina o art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996. Ao dispor que na apuração do custo dos bens adquiridos no exterior, "poderão" também ser computados os dispêndios com frete, seguro e tributos de importação, o artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38, de 1997, na verdade esclareceu que, se os citados dispêndios forem considerados na formação do custo do bem, deve-se comparar o preço parâmetro com o preço praticado. Por outro lado, se esses dispêndios não forem considerados, o preço-parâmetro a ser utilizado na comparação com o preço praticado será o mesmo obtido na forma do art. 18, II, da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 12, da IN SRF nº 38, de 1997, SUBTRAÍDOS os citados dispêndios.

Ademais, a IN SRF nº 38, de 1997 tratou de regulamentar, na Subseção I, da Seção II, "Normas Comuns aos Custos na Importação". Assim, poder-se-ia interpretar, ainda, que a expressão poderia utilizada pelo ato normativo questionado foi direcionada aos métodos dos Preços Independentes Comparados (PIC) e do Custo de Produção mais Lucro (CPL), como, posteriormente, veio a

ser definitivamente esclarecido pela Instrução Normativa nº 32, de 2001, que recebeu a seguinte redação:

[...]

Diante da clareza do texto acima, caem por as alegações da recorrente. A exclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação e gastos com desembaraço aduaneiro, sobre as operações de importação, para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, somente veio a ser admitida posteriormente, a partir de janeiro de 2013, justamente com a alteração promovida pela Lei nº 12.715/2012, ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

É certo que o voto vencedor do referido paradigma exclui o referido efeito pretendido na vigência da Instrução Normativa SRF nº 38/97, nas palavras da ex-Conselheira Cristiane Silva Costa:

Ademais, sustenta a Recorrente que a Instrução Normativa nº 38/1997 autorizaria tal exclusão, ao utilizar o termo "poderão" no artigo 4º, §4º, verbis:

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.

Não me parece seja este o fundamento da autorização para a exclusão de frete, seguro e tributos, na medida em que a própria Lei nº 9.430/1996 já definia esta exclusão.

E não me convence o argumento de que a utilização do termo "poderão" na Instrução Normativa citada significaria uma faculdade ao contribuinte, embora reconheça a imprecisão no seu uso. Isto porque é usual a utilização de termos imprecisos pelo legislador, sem que esta imprecisão possa isoladamente justificar a interpretação tributária para identificação de obrigações, permissões e proibições.

No contexto das normas que regulam os preços de transferência, entendo que a originária redação do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996 autorizava a exclusão de frete, seguro e tributos, do cálculo do preço parâmetro. Portanto, não há qualquer alteração nesta sistemática que tenha sido procedida pela IN SRF nº 38/97.

Contudo, a divergência jurisprudencial se estabelece em face de decisão de outro *Colegiado* do CARF acerca da matéria e, no caso, resta evidente na expressão do acórdão que nem todos os membros do Colegiado acompanharam os fundamentos expressos no voto vencedor:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rego (Relatora), André Mendes de Moura e Rafael Vidal de Araújo, que lhe negaram provimento. Acompanhou a divergência, pelas conclusões, o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Cristiane Silva Costa.

Vê-se, nestes termos, que os acórdãos comparados tiveram em conta exigências formuladas em períodos de apuração distintos, nos quais incidiam diferentes orientações normativas expedidas pela Receita Federal do Brasil, e o teor destas orientações foi debatido para definição do alcance da legislação tributária, com ressalva de

fundamentos próprios pelo ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, circunstância que se soma à dessemelhança no cenário legislativo para impedir a cogitação de que o Colegiado que editou o paradigma adotaria a mesma decisão no presente caso.

Da mesma forma, no paradigma nº 9101-002.426 também foi apreciada alegação de que *os dispositivos IN SRF nº 38, de 1997, deveriam ser obrigatoriamente seguidos pela autoridade administrativa, especificamente a faculdade concedida pela norma à Contribuinte de não incluir na apuração do preço praticado os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação*, rejeitada no voto vencido do ex-Conselheiro André Mendes de Moura, e enfrentada em voto vencedor de mesmo teor do anterior da ex-Conselheira Cristiane Silva Costa, novamente acompanhado apenas nas conclusões pelo ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Em reforço à conclusão de a orientação do Colegiado que proferiu os paradigmas não reformar o recorrido tem-se o Acórdão nº 9101-002.424, proferido na mesma sessão de julgamento dos paradigmas, agora diante de exigência formulada sob os mesmos referenciais legislativos destes autos, e que, assim, resultou em decisão equivalente à adotada no acórdão recorrido. De fato, tendo em conta exigência pertinente ao ano-calendário 2005, a maioria da 1ª Turma da CSRF acompanhou o entendimento do relator, ex-Conselheiro André Mendes de Moura, que declara o alinhamento da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 à interpretação que se extrai do art. 18 da Lei nº 9.430/96, no sentido de que *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*. A maioria, nesse caso, se fez em favor da tese fazendária porque o ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, diversamente do que expresso nos paradigmas que interpretavam a legislação antes aplicável, acompanhou o mesmo relator do paradigma nº 9101-002.426, pelas conclusões.

Confirmado, assim, que os acórdãos comparados operaram em diferentes cenários legislativos, e que esta circunstância foi determinante para a decisão do Colegiado que editou os paradigmas, a divergência jurisprudencial acerca da legislação tributária não se estabelece.

Estas razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte neste ponto.

Por sua vez, o paradigma nº 108-09.763, para além de apreciar argumentação pautada, especificamente, no referido dispositivo da Instrução Normativa SRF nº 38/97, válida a neutralidade na forma do art. 14, §4º da Instrução Normativa SRF nº 32/2001, este sim com redação equivalente à da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, reportando julgados nos quais a inclusão do valor de frete e seguro se daria tanto em relação ao preço parâmetro, como em relação ao preço praticado, somente admitindo-se que não haja seu cômputo no preço parâmetro quando provado que tais valores não foram computados no preço praticado.

Ocorre que, ao efetivar esta premissa nos cálculos, o Conselheiro Relator do paradigma equivocou-se quanto ao raciocínio desenvolvido nos precedentes por ele mesmo referenciados, e concluiu que, se presentes nos preços praticados, tais montantes deveriam também ser acrescidos por ocasião do cálculo do preço parâmetro, o que fez com que tal valor fosse majorado e, por consequência, reduzido o ajuste promovido pela Fiscalização. O equívoco está representado pelo fato de que a discussão não está centrada no preço parâmetro, mas, sim, nos preços praticados, já que o pressuposto do raciocínio adotado pela Fiscalização e também presente nos precedentes citados no paradigma (acórdãos nºs 105-16.711 e 103-23.199) é de que, tratando-se do método PRL, o frete, o seguro e o imposto de importação já compunham o preço de revenda, de modo que, excluídas tais parcelas dos preços praticados, a neutralidade na comparação desapareceria).

De fato, a conclusão do julgado, no sentido de *DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir fretes, seguro e imposto de importação, nos termos do relatório e voto*, este indicando *excluir das bases de cálculo de IRPJ e CSLL a parcela de R\$ 561.695,90, no ano-calendário de 1998*, de modo a remanescer a base de cálculo de R\$ 229.138,53, é justificada pelas notas de rodapé da tabela elaborada para determinação desta base de cálculo remanescente:

- (01) O preço praticado é o mesmo calculado pela autoridade lançadora;
- (02) O preço-parâmetro foi ajustado com inclusão dos valores de fretes e imposto de importação;
- (03) $\text{Percentual} = (\text{preço praticado} - \text{preço-parâmetro}) / \text{preço-parâmetro} \times 100$
- (04) Só foi calculado quando a diferença entre o preço praticado e o preço parâmetro foi superior a 5%.

No produto tomado como exemplo no voto condutor do paradigma (BUSCOPAN 6 Ampolas de 1 ml), o preço parâmetro unitário é elevado de R\$ 1,41 (apurado pela Fiscalização) para R\$ 1,55. Como não há detalhamento da apuração deste cálculo, é de se inferir que valores de fretes e imposto de importação foram adicionados ao cálculo assim descrito no referido voto:

O preço parâmetro unitário foi demonstrado mediante divisão do preço de venda com os ajustes estabelecidos em lei, inclusive a margem de lucro de 20% sobre o preço de venda, pela quantidade vendida, que no caso de BUSCOPAN 6 Ampolas 1 ml foi calculado em R\$ 1,41.

Embora o pleito da recorrente fosse excluir do preço praticado os valores correspondentes a fretes, seguros e imposto de importação, a providência determinada no paradigma foi ajustar o preço parâmetro, possivelmente adicionando aos cálculos da Fiscalização os valores de fretes e imposto de importação, dado que o preço parâmetro teve seu valor aumentado na proporção acima indicada. E, ao assim proceder, o paradigma alterou os cálculos da Fiscalização e reduziu a exigência.

Desta forma, na interpretação da legislação tributária de regência o referido paradigma apresenta-se convergente com o acórdão recorrido: para ambos, se os custos de frete e seguro assumidos pela Contribuinte, assim como os tributos incidentes na importação, integram o preço-parâmetro, formado a partir do preço de revenda, *para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela recorrente, também o preço praticado deverá ter, em sua composição, tais custos*. A suposta divergência, dessa forma, somente existe em face dos cálculos que Conselheiro Relator do paradigma executa para implementar esta interpretação.

E, quanto a este aspecto subsidiário, fato é que não houve qualquer pretensão manifestada pela Contribuinte nestes autos, razão pela qual sua apreciação, nesta instância especial, careceria do necessário prequestionamento.

Para além disso, como bem apontado pela representação fazendária em sustentação oral, as providências adotadas no paradigma possivelmente decorrem das circunstâncias específicas do caso ali apreciado, o que também infirma a necessária similitude para caracterização do dissídio jurisprudencial.

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA