



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720039/2016-05
ACÓRDÃO	9101-007.112 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	3 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	WOBEN WINDPOWER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram por dar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

RELATÓRIO

O recorrente, contribuinte, inconformado com a decisão proferida, por meio do Acórdão nº 1301-003.292, de 15 de agosto de 2018, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência em relação a duas matérias, das quais se deu seguimento a uma: “**não inclusão de frete, seguro e tributos no preço parâmetro**”.

A ementa do acórdão recorrido apresenta a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

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.

Foi oferecido, como paradigma de interpretação divergente, o Acórdão nº 9101-002.426, cuja ementa abaixo transcrevemos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2000

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL. FRETE. SEGURO. TRIBUTOS.

Nos termos do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996, 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. A IN SRF nº 38/1997 não alterou a regra constante da Lei nº 9.430/1996, pois aquela não se refere ao preço parâmetro.

O despacho de fls. 659-666, deu seguimento ao recurso em relação a matéria já apontada, nos seguintes termos:

1- Exclusão de seguro, frete e impostos incidentes na importação

Sobre a matéria, o voto do acórdão recorrido, convicto da legalidade da IN SRF nº 243/2002, decidiu 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. Isso porque o § 4º do art. 4º da IN SRF nº 243/2002 reflete o disposto no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos (“§ 6º *Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação*”).

A recorrente indica como único paradigma o Acórdão nº 9101-002.426, proferido pela 1ª Turma da CSRF em 17/08/2016, processo 16327.002124/2005-08, referente ao IRPJ do ano-calendário de 2000, que conheceu do Recurso Especial do Contribuinte, ao qual deu provimento, e não conheceu do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Abaixo, trecho de sua ementa relacionado à matéria:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL. FRETE. SEGURO. TRIBUTOS.

Nos termos do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996, 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. A IN SRF nº 38/1997 não alterou a regra constante da Lei nº 9.430/1996, pois aquela não se refere ao preço parâmetro.

O relatório do paradigma esclareceu que a fiscalização, relativa ao ano-calendário de 2000, verificando os cálculos efetuados pelo contribuinte na apuração de preços de transferência, efetuou ajustes no método PRL, para considerar a inclusão no preço praticado de valores de fretes, seguros e impostos de importação, nos termos do § 4º do art. 4º da IN SRF nº 32/2001, lavrando autos de infração de IRPJ e CSLL.

O voto vencedor, conforme ementa acima transcrita, decidiu que o próprio art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996, determina que os valores de frete e seguro, cujo ônus seja do importador, não integrarão o cálculo do preço parâmetro quando devidos a pessoa não vinculada ao importador.

Transcrevendo o *caput* do artigo 18º da Lei nº 9.430/1996, e seu parágrafo 6º, argumentou que contratação de seguro e de frete entre pessoas independentes impõe a exclusão no cálculo do preço parâmetro, porque a manipulação de preço só poderia ocorrer entre partes relacionadas:

“Note-se que a contratação de seguro e de frete entre pessoas independentes impõe a exclusão no cálculo do preço parâmetro, afinal, a manipulação de preço só poderia ocorrer entre partes relacionadas como explicitado pelo caput do artigo 18 – que é sua razão de ser, incorporando o princípio arm’s lenght. No mesmo sentido, os tributos incidentes na importação, que, por óbvio, são devidos a pessoa não vinculada ao importador. Este é o sentido, seja literal, seja teleológico do § 6º do artigo 18.”

O voto vencedor afirmou que o § 6º do artigo 18 não diz que os valores de frete e de seguro, desde que o ônus seja do importador, integram o custo para efeito do cálculo do preço parâmetro, ou para efeito de aplicação do método do inciso II do caput do artigo 18 (PRL) ou de qualquer outro método previsto nesse artigo. Que não haveria sentido em se reduzir margem de lucro calculada sobre os valores de frete e de seguro, cujo ônus tenha sido do importador, nem sobre tributos incidentes na importação. Que, portanto, o sentido tanto literal como o finalístico do § 6º do artigo 18 é que tais valores integram o custo para efeito de dedutibilidade.

Quanto à IN 38/97, afirmou que não considera que seja o termo “poderão” utilizado no texto da IN que autorizaria a exclusão de frete, seguro e tributos, na medida que a própria redação originária do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996 autorizava essa exclusão no cálculo do preço parâmetro. Que, portanto, não havia qualquer alteração, neste ponto, que tenha sido procedida pela IN SRF nº 38/1997. Assim, concluiu pelo provimento do recurso especial do contribuinte.

Comparando-se paradigma e acórdão recorrido, verifica-se que tratam de períodos de apuração distantes no tempo, entre os quais ocorreram modificações na legislação que rege a matéria. O paradigma julgou lançamento de crédito tributário do ano 2000, na vigência da IN SRF nº 38/1997, e o acórdão recorrido, de fatos do ano de 2011, na vigência da IN SRF nº 243/2002.

O entendimento do paradigma quanto à matéria, contudo, baseia-se em dispositivos da Lei nº 9.430/1996 comuns aos dois períodos. Porque a IN SRF nº 38/1997 dizia que poderiam ser incluídos os valores de frete e seguro, enquanto a IN SRF nº 243/2002 trazia a inclusão como obrigatória. Mas a decisão do paradigma foi de que o comando para a exclusão de frete e seguro, caso não contratados com pessoa vinculada, vem da própria lei.

Esse entendimento certamente diverge daquele do acórdão recorrido, que entendeu que a IN SRF nº 243/2002 refletia o disposto no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 ao determinar a inclusão dos valores relativos a frete e seguro na composição do preço praticado.

Caracteriza-se, portanto, a divergência apontada pela recorrente. Conclui-se que restaram atendidos os pressupostos de dedutibilidade da matéria exclusão de seguro, frete e impostos incidentes na importação.

Cientificada, a Procuradoria apresentou contrarrazões tempestivas às fls. 715-734, em que questiona o conhecimento e o mérito.

Quanto ao conhecimento, o trecho abaixo bem representa a posição da PFN:

No caso, observa-se que os paradigmas analisaram contexto normativo diverso, uma vez que discutiram fatos geradores ocorridos no ano de 2000, sob a égide da disciplina da IN SRF n. 38/1997 e IN SRF n. 32/2001. Por outro lado, a decisão ora atacada reporta-se ao ano de 2011 e à disciplina normativa do tema sob a égide da IN SRF n. 243/2002.

E, quanto ao mérito, destacamos a seguinte passagem:

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.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro **Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**, Relator

CONHECIMENTO

Quanto ao conhecimento, a Procuradoria aduz que os acórdãos não são comparáveis, uma vez que dizem respeito a fatos submetidos a regramentos distintos, no caso, a instruções normativas da Receita Federal diversas.

Essa situação não escapou da análise preliminar das condições recursais, como já observamos no relatório.

Ademais, a própria Fazenda, em contrarrazões, aponta que a controvérsia diz respeito ao art. 18, §6º, da Lei 9.430/1996, dispositivo legal aplicado no recorrido e no paradigma.

O recurso especial, nos termos do art. 37, §2º, do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, visa a dirimir divergência interpretativa acerca de “lei tributária”, o que não abarca as instruções normativas da Receita Federal de forma estrita.

Não podemos perder de vista que as instruções normativas da Receita Federal apenas tornam públicas as interpretações da própria autoridade administradora do tributo acerca das disposições legais e, assim, a adoção desses diplomas distintos entre si, mas relativos a um mesmo dispositivo legal, nada mais é que interpretações diversas acerca do texto da lei.

Claro que situação similar ocorre também no caso de Decretos e Portarias emanadas pelo Ministério da Fazenda, mas tais atos são vinculantes e, uma vez diferentes entre si, não é possível a este Colegiado caracterizar a divergência interpretativa, pois falece competência para deixar de aplicá-los. O mesmo, porém, não pode ser dito de atos normativos da Receita Federal.

Conheço, assim, o recurso na parte a que se deu seguimento, nos termos do despacho de admissibilidade, cujas razões adoto como razão de decidir.

Registre-se ainda que o contribuinte, em memoriais, aduziu argumento relativo à questão do custo médio. Todavia, esse tema não está contemplado pela dissidência jurisprudencial a que se deu seguimento ao recurso, razão pela qual não deve ser conhecida.

MÉRITO

Quanto ao mérito, já julguei essa matéria em diversas oportunidades.

Nos acórdãos 1401-002.281, 1401-002.278, 1401-002.279, 1401-002.280, segui o voto do relator, o ilustre Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto. Transcrevo a ementa do primeiro julgado:

PREÇO PARÂMETRO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.

Por seu turno, o Conselheiro Abel adotou o voto do Conselheiro Marco Aurélio Pereira Valadão, no acórdão nº 9101-002.317 da Câmara Superior. Abaixo, segue a transcrição:

Também quanto à questão da inclusão, ou não, no preço praticado, não tem razão a recorrente.

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

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

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

Se entende a recorrente que essa inclusão acarreta diversas distorções nos cálculos dos preços de transferência, deve, então, diligenciar, perante os seus representantes no Congresso Nacional, a fim de que seja alterada a redação daquele dispositivo legal, e não, simplesmente, pretender descumpri-lo sob esse argumento.

Deve ser lembrado, porém, nessa eventualidade, o contido no art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), de seguinte teor:

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

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

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

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

Ademais, a interpretação dada pela Instrução Normativa que regulava os arts. 18, 21, 23 e 24 da Lei 9.430 Lei nº 9.430, de 1996, ao tratar do método PRL, ao tempo do lançamento (IN SRF 243/2002), é perfeitamente legal e se coaduna com

aquelas normas, também no que diz respeito ao tratamento do frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Ainda que se possa admitir outra interpretação possível, não se pode inquirir de ilegalidade as Instruções Normativas neste aspecto, pela simples razão de que ilegais não são, embora pudesse ter outro entendimento igualmente legal. Nestes casos há que se preservar a integridade normativa das normas complementares, com supedâneo no art. 100, inciso I, do CTN, e também em homenagem ao princípio da segurança jurídica. Por outro lado não cabe ao CARF discutir a inconstitucionalidade das leis, a teor da Súmula CARF n. 2. Nas discussões em plenário foi lembrado que votei pela exclusão do frete e seguro em situações semelhantes, quando atuava na 1ª TO da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF. De fato, foram quatro decisões, salvo engano, tomadas na mesma sessão, nos quais fui o único conselheiro que votou neste sentido (a decisão foi por maioria de cinco votos a um), o que denota a grande controvérsia que envolve a matéria. Assim, deixo claro que, após maior aprofundamento no tema e maiores discussões, mudei meu pensamento a respeito da questão, e passo adotar a posição ora expressa neste voto, pelas razões de direito acima expostas.

Já, no acórdão nº 1401-001.770, acompanhei a mesma posição, mas desta vez da lavra do ilustre Conselheiro Antonio Bezerra Neto, que assim sintetizou seus fundamentos:

Ora, antes de tudo a interpretação dessa matéria requer uma dose de lógica e de bom senso, pois estamos tratando de um método que compara duas coisas e estas devem ter a mesma natureza, pois senão estaremos comparando "banana com laranja", o que seria um absurdo.

Por outras palavras, o Fiscal apenas colocou as coisas balanceadas. Se no preço de revenda (base do preço parâmetro) consta inserido obviamente o custo com frete, e nesse sentido é sempre CIF (Se não se partir dessa premissa ou não concordar com ela, aí sim temos algo a mais a discutir); no preço praticado, caso este não esteja, deve ser acrescido para fins de equalização, como foi feito pelo fiscal. Ou seja, só podemos comparar "laranja com laranja".

Outra forma de se fazer, seria o fiscal não mexer nos preços praticados e fazer o ajuste no preço parâmetro, o que daria o mesmo resultado.

Pois bem, esse entendimento foi exatamente o adotado no acórdão recorrido, desta vez pela pena do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Abaixo, transcrevo trechos relevantes do seu voto:

3.2 INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS NO CÁLCULO DO PREÇO PRATICADO – MÉTODO PRL

Pois bem, sobre o tema, na vigência da IN SRF nº 243, de 2002, tenho opinião firmada a respeito da legalidade dessa norma complementar.

Entendo 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. Isso porque o § 4º do art. 4º da IN SRF nº 243/2002 reflete o disposto no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos (*“§ 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”*).

Não se pode olvidar que, para fins de preço de transferência, a comparação entre preço praticado e preço parâmetro deve se dar a partir de grandezas semelhantes. Ora, 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. Há de se ter simetria na comparação.

O dispositivo legal em debate 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 contribuinte (média aritmética), e, daí, são excluídos alguns valores (descontos incondicionais concedidos, impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas, e margem de lucro, nos termos do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002), para se chegar ao preço-parâmetro, que será comparado ao preço considerado pela contribuinte como custo.

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

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

É justamente dessa forma que se elimina a influência das parcelas do custo de aquisição que não têm qualquer relação de vinculação entre as empresas importadora e exportadora, e se analisa apenas o valor da mercadoria importada.

As razões, assim, alinham-se entre as decisões anteriores que acompanhei com a do recorrido.

Em síntese, como o preço parâmetro é determinado a partir do preço de revenda, no qual estão embutidos o valor do frete, do seguro e dos tributos, cujo ônus foi do importador,

tais valores devem ser considerados para fins de aferição do preço praticado, sob pena de se estar a comprar grandezas de naturezas distintas.

O recurso especial oferece também arrazoado acerca da nova redação do dispositivo dada pela Lei nº 12.715/2012, a qual também foi enfrentada pelo recorrido nos seguintes termos:

No que tange aos argumentos a respeito da nova redação do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, nos termos da Lei nº 12.715, de 2012, comumente trazido ao debate, entendo que seu teor depõe contra a recorrente. Explico.

Em primeiro lugar, caso comumente adotado pelos recorrentes fosse adotada, os custos de frete e seguro suportados pelo importador somente seriam despesas dedutíveis em razão do disposto na redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96. Isso porque o alcance de tal dispositivo somente diria respeito à dedutibilidade de tais despesas. Ora, partindo-se de tal premissa, teríamos que concluir que a nova redação dada pela Lei nº 12.715/12 teria revogado a dedutibilidade das despesas com frete e seguro realizadas com pessoas não vinculadas nas operações de importações, uma vez que não mais comporão o cálculo do preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro. Não me parece, portanto, a melhor interpretação a tese de que a antiga redação do dispositivo tivesse como objetivo tornar dedutíveis tais desembolsos.

Há de se encontrar outra interpretação ao enunciado em questão. Nesse sentido, entendo que a melhor exegese do dispositivo legal em tela coaduna-se com o disposto no § 4º do art. 4º da IN SRF 243/2002, ou seja: o custo de seguro e frete, bem como dos tributos incidentes na importação, à luz da redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, deveria ser incluído para fins de cálculo do preço praticado porque também estava contido na apuração do preço parâmetro. O objetivo da norma infralegal atacada era equalizar as bases comparativas, em nada desbordando do texto legal.

Retornando-se ao novo diploma legal, alguns outros comentários merecem ser feitos. Se por um lado o dispositivo passou a excluir do preço parâmetro as operações de frete e seguro contratadas com pessoas não vinculadas (e cujo ônus tenha sido do importador FOB), por outro deixou evidente que nos casos de tais ônus não serem suportados diretamente pelo importador (CIF) os respectivos valores devem compor o preço praticado. Sem dúvida, a partir de 2013 (início de produção de efeitos da Lei nº 12.715/12), o grau de litigiosidade tende a diminuir.

Por outro lado, se é possível depreender que a nova redação pode alterar a exegese da anterior – por seu caráter, digamos, interpretativo –, não se pode desprezar que também pode se extrair que o novo texto legal inovou, passando a surtir efeitos a partir do ano-calendário de 2013. E pode-se enxergar ainda que há pontos interpretativos e pontos modificativos na norma. Assim, quem contratou com cláusula CIF pode enxergar que a Lei nº 12.715/12 aplica-se somente a partir de 2013; por outro lado, quem contratou com cláusula FOB dirá que a nova

norma somente interpreta a norma anterior, traduzindo o espírito da *arm's length*. O Fisco, por sua vez, pode interpretar de maneira absolutamente inversa, entendendo que em relação à cláusula CIF o novo diploma foi interpretativo, mas no que tange à cláusula FOB aplicar-se-á somente a partir de 2013. O mesmo raciocínio aplica-se aos valores referentes aos tributos incidentes na importação e demais gastos aduaneiros. Portanto, o caráter de mitigação da litigiosidade Fisco-Contribuinte estampado na exposição de motivos da MP 563 possui muito mais caráter prospectivo que retrospectivo.

A meu ver, os pontos trazidos pela Lei nº 12.715, de 2012, revestem-se de caráter inovador no que tange à exclusão do preço praticado de algumas despesas. Se na redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, constava 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”, o novo mandamento legal foi claro ao passar a permitir a exclusão da apuração do preço parâmetro dos valores de frete e seguro, de ônus do importador (FOB), quando contratados com pessoas não vinculadas e não localizadas em “paraísos fiscais”.

De outro ângulo, observa-se que manteve a inclusão de tais valores no preço praticado quando a importação se der com cláusula CIF, pois, quisesse alterar seu quantum, certamente o teria feito como o fez nos fretes e seguros contratados diretamente pela importadora com pessoas não vinculadas.

A questão da inovação fica ainda mais clara ao analisarmos o tratamento dos tributos incidentes na importação. Se na redação original do dispositivo em tela constava explicitamente que tais valores deveriam compor o preço praticado, o § 6ºA inserto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 12.715, de 2012, passou a determinar a exclusão dos tributos incidentes na importação da composição do preço praticado. Tal alteração, indubitavelmente, não pode ser tachada de interpretativa, pois altera diametralmente o tratamento de tais valores, primeiro incluindo-os no preço praticado, e, posteriormente, excluindo-os de seu cálculo.

Diante do exposto, concluo que, para fins determinação do preço praticado, qualquer exclusão, inclusive dos valores de frete, seguro, tributos, deve ser expressamente autorizada pela legislação, tal qual trazido pela Lei nº 12.715, de 2012.

Em síntese, a alteração promovida pela Lei nº 12.715/2012 na redação do dispositivo não possui natureza interpretativa apta a alterar a exegese da dicção legal anterior.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial em relação à matéria a que se deu seguimento para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

DECLARAÇÃO DE VOTO

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

A presente declaração de voto tem por objetivo registrar meu entendimento acerca da divergência interpretativa existente entre o acórdão recorrido e o **Acórdão paradigma nº 9101-002.426**.

No **acórdão recorrido**, o Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto entendeu 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. De acordo com o Relator esse entendimento pode ser extraído do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, que foi refletido no § 4º do art. 4º da IN SRF nº 243/2002 – donde a legalidade da referida norma. Confira-se:

Entendo 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. Isso porque o § 4º do art. 4º da IN SRF nº 243/2002 reflete o disposto no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos (“§ 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*”).

No **Acórdão paradigma nº 9101-002.426**, por sua vez, a Redatora designada, Cristiane Silva Costa, concluiu que o § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 autoriza a exclusão de frete, seguro e tributos, do cálculo do preço parâmetro. E - o que é essencial na minha opinião - o fez com base unicamente na interpretação da lei, afastando, expressamente, a possibilidade de a IN SRF nº 38/97, vigente à época, corroborar tal entendimento. Veja-se:

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

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.

Portanto, embora o **acórdão recorrido** e o **Acórdão paradigma nº 9101-002.426** tenham sido proferidos na vigência de instruções normativas distintas, a partir da análise dos referidos julgados se extrai que (i) o teor da instrução normativa então vigente não importou aos julgadores do **acórdão paradigma**; e (ii) o teor da instrução normativa então vigente apenas reflete o conteúdo da lei de acordo com os julgadores do **acórdão recorrido**.

Diante disso, o **Acórdão paradigma nº 9101-002.426** é suficiente para caracterizar a divergência interpretativa, que, no presente caso, frise-se, teve por base o teor do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 – e não das normas infralegais então vigente.

Por tais razões, acompanho o relator para conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

O recurso especial da Contribuinte, interposto contra o Acórdão nº 1301-003.292, teve seguimento na matéria *exclusão de seguro, frete e impostos incidentes na importação* com base no paradigma nº 9101-002.426. O exame de admissibilidade concluiu que:

Comparando-se paradigma e acórdão recorrido, verifica-se que tratam de períodos de apuração distantes no tempo, entre os quais ocorreram modificações na legislação que rege a matéria. O paradigma julgou lançamento de crédito tributário do ano 2000, na vigência da IN SRF nº 38/1997, e o acórdão recorrido, de fatos do ano de 2011, na vigência da IN SRF nº 243/2002.

O entendimento do paradigma quanto à matéria, contudo, baseia-se em dispositivos da Lei nº 9.430/1996 comuns aos dois períodos. Porque a IN SRF nº 38/1997 dizia que poderiam ser incluídos os valores de frete e seguro, enquanto a IN SRF nº 243/2002 trazia a inclusão como obrigatória. Mas a decisão do paradigma foi de que o comando para a exclusão de frete e seguro, caso não contratados com pessoa vinculada, vem da própria lei.

Esse entendimento certamente diverge daquele do acórdão recorrido, que entendeu que a IN SRF nº 243/2002 refletia o disposto no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 ao determinar a inclusão dos valores relativos a frete e seguro na composição do preço praticado.

Caracteriza-se, portanto, a divergência apontada pela recorrente. Conclui-se que restaram atendidos os pressupostos de dedutibilidade da matéria exclusão de seguro, frete e impostos incidentes na importação.

O acórdão recorrido (nº 1301-003.292), no ponto em litígio, negou provimento ao recurso voluntário em face de ajustes de preços de transferência determinados pela autoridade fiscal no ano-calendário 2011, firmando o entendimento de que no *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 valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação*. O voto condutor do recorrido, de lavra do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, tem em conta o disposto no art. 18, §6º, da Lei nº 9.430/96 (com a alteração da Lei nº 9.959/2000) e o art. 4º, §4º, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, bem como refuta a interpretação extraída da nova redação dada Lei nº 12.715/2012, ponto no qual se destaca:

Há de se encontrar outra interpretação ao enunciado em questão. Nesse sentido, entendo que a melhor exegese do dispositivo legal em tela coaduna-se com o disposto no § 4º do art. 4º da IN SRF 243/2002, ou seja: o custo de seguro e frete, bem como dos tributos incidentes na importação, à luz da redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, **deveria ser incluído** para fins de cálculo do preço praticado porque também estava contido na apuração do preço parâmetro. O objetivo da norma infralegal atacada era equalizar as bases comparativas, em nada desbordando do texto legal. (*destacou-se*)

A interpretação do art. 18, §6º da Lei nº 9.430/96 expressa no art. 4º, §4º da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, portanto, foi argumento de reforço à tese aqui contrastada pela Contribuinte.

Em circunstâncias semelhantes, este Colegiado concluiu que o paradigma nº 9101-002.426 não se prestava a caracterizar o dissídio jurisprudencial, nos termos do voto desta Conselheira, condutor do Acórdão nº 9101-006.369¹:

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 integram 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

¹ 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, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e divergiram no conhecimento os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli.

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.

O paradigma, portanto, foi claramente editado em período anterior à aplicação da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, quando ainda aplicável a Instrução Normativa SRF nº 38/97. Isto já bastaria para afastar a divergência jurisprudencial suscitada. Para além disso, ainda que o voto vencedor do paradigma decida a questão afastando os efeitos da Instrução Normativa SRF nº 38/97, resta fora de dúvida que sua repercussão foi debatida no voto vencido e que, determinante para a prevalência do voto vencedor, foi o voto pelas conclusões do ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. A decisão do paradigma, assim, não pode ser extraída apenas de seu voto vencedor. Como ato colegiado, devem ser considerados os votos de todos os membros do Colegiado.

Por certo, haveria maior certeza da dessemelhança se o ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão declarasse os fundamentos de seu voto. Contudo, não se pode perder de vista que os casos comparados partem, claramente, de cenários normativos distintos, o que neutraliza a dúvida suscitada em razão da ausência desta declaração de voto.

Assim, também o voto é por NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

Por oportuno, registre-se que quanto ao argumento adicional trazido em memoriais de julgamento, com vistas a confrontar manifestação anterior deste Colegiado acerca da temática

aqui conhecida, trata-se de arguição que deveria ter sido constituída como divergência jurisprudencial autônoma para debate nesta instância especial.

De fato, a Contribuinte alegou em memoriais que *não incluiu o frete, seguro e imposto de importação no preço parâmetro, visto que, na revenda, a Recorrente se utiliza do custo médio para formação do preço, o que não inclui as referidas despesas*. Na sessão de julgamento, a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic bem se manifestou acerca da impropriedade desta arguição, mas vale adicionar que, ainda assim, a circunstância fática então trazida demandaria prova que poderia ter sido produzida minimamente desde a decisão de 1ª instância, que já invocava a *necessidade de se comparar grandezas semelhantes*, como resposta à pretensão da Contribuinte de excluir os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre a importação do preço praticado.

E, a reforçar o entendimento de que a questão então suscitada determinaria discussão sob parâmetros fáticos distintos, vale ter em conta o voto do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no Acórdão nº 9101-005.801, acerca da decisão proferida no então indicado paradigma nº 108-09.763, que parece indicar o cabimento da inclusão de frete, seguro e imposto de importação no preço praticado mediante inclusão, também, destes valores no preço parâmetro. Trata-se, como ali se vê, de aplicação da mesma neutralidade aqui afirmada, mas sob a avaliação fática de cômputo dos mesmos valores no preço parâmetro.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa