



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720097/2014-69
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.799 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 05 de outubro de 2021
Recorrente BASF POLIURETANOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS NO CÁLCULO DO PREÇO PRATICADO. CONTEXTOS JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto legislativo distinto, concernente à repercussão do disposto na Instrução Normativa SRF nº 38, de 1997, acerca da matéria, e não sob a vigência da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002.

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 Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella que votaram pelo conhecimento integral. Designada para redigir o voto vencedor a conselheiro Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente 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, Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão 1301-003.498, de 21 de novembro de 2018, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1301-003.498

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

IN 243/2002. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 115.

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.

PRL PONDERADO. LEGALIDADE.

O art. 18, II, da Lei 9.430/96 determina que o preço-parâmetro seja a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, o que não conflita com o "PRL ponderado" que resultou da média ponderada dos preços em função da quantidade consumida/vendida em cada operação, seja PRL 20 quando revendido como mercadoria, seja PRL 60 quando insumo de produto vendido. A média aritmética dos preços de revenda pode ser a ponderada em função das quantidades consumidas em cada operação, aliás, o que não pode é ser a média aritmética simples dos preços de revenda, pois, se assim, fosse, estaria prejudicado todo o controle de preços de transferência.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. FRETE E SEGURO E IMPOSTOS DE IMPORTAÇÃO

Uma vez que compõem o preço de venda do produto, o valor do frete, seguro e dos impostos de importação devem ser considerados no preço praticado para fins de apuração dos ajustes dos preços de transferência segundo o método PLR, como forma de se propiciar a comparabilidade entre o preço-parâmetro e o custo de aquisição dos insumos.

CÁLCULOS. ERRO DE FATO.

Constatados, através de diligência fiscal, erros de fato no cálculos dos ajustes de preços de transferência, deve ser exonerada a parcela equivocadamente lançada.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

CSLL REFLEXO DE IRPJ.

Aplica-se à CSLL o mesmo que foi decidido em relação ao IRPJ, por se tratar de lançamento reflexo.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; e (ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto que votaram por dar-lhe provimento parcial em relação à inclusão de frete, seguro e tributos no preço praticado.

Notificada dessa decisão, a PGFN optou por não apresentar recurso (fl. 2.050).

O recurso especial do sujeito passivo pretendeu discutir as seguintes matérias:

- 1) Forma de apuração do preço parâmetro através do método PRL 60, com base no art. 18, II, item 1, da Lei nº 9.430/96, em detrimento da fórmula prevista na IN nº 243/02. Indica como paradigma o Acórdão nº 1202-000.835; DF CARF MF Fl. 2173
- 2) Indevida a inclusão de valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do preço praticado (cálculo CIF), quando da aplicação do método PRL. Indica como paradigmas o Acórdão nº 9101-002.420 e o Acórdão nº 9101-002.426;
- 3) Ilegalidade da incidência de juros Selic sobre a parcela da multa. Indica como paradigma o Acórdão nº 9101-000.722.

Em 15 de maio de 2019, Presidente de Câmara deu seguimento parcial ao recurso, **exclusivamente com relação à matéria do item 2 acima**, sendo o despacho definitivo quanto às demais matérias. Transcrevo trechos do despacho na parte em que deu seguimento ao recurso especial:

(...)

2ª Divergência: Indevida a inclusão de valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do preço praticado (cálculo CIF), quando da aplicação do método PRL.

Neste ponto, aduz a Recorrente que os valores de frete, seguro e de imposto de importação não estão sujeitos ao controle de preços de transferência uma vez que são normalmente pagos a pessoa não vinculada, mas, que o acórdão recorrido entendeu que os valores de fretes, seguro e imposto de importação que tenham sido suportados pelo importador, integram o cálculo do preço praticado para o fim de cálculo do PRL.

No acórdão recorrido, ao apreciar o tema, mais uma vez o colegiado pronunciou-se pela legalidade da IN SRF nº 243/2002, adotando como fundamento de decidir o voto proferido no Acórdão nº 1301-003.209, que reproduz, como se extrai dos seguintes trechos:

Aduz a Recorrente que a adoção do custo CIF + II eleva o ajuste a ser realizado e viola a finalidade das regras de preço de transferência, uma vez que esses valores são pagos a terceiros, partes não vinculadas.

Sobre a matéria, já tive oportunidade de votá-la em outra oportunidade, na qual me filiei ao brilhante voto do Ilustre Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, versado no Acórdão CARF n.º 1301-003.209 e reproduzido abaixo:

Pois bem, sobre o tema, na vigência da IN SRF n.º 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 n.º 243/2002 reflete o disposto no § 6º do art. 18 da Lei n.º 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 n.º 9.430/96, e do artigo 12 da IN SRF n.º 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.

[...]

Forte nos argumentos postos acima, e tomando-os como razão de decidir, entendo que o argumento do contribuinte deva ser rechaçado nesse ponto.

No acórdão recorrido, como visto, adotou-se o entendimento no sentido de que a IN SRF n.º 243/2002 é legal e " reflete o disposto no § 6º do art. 18 da Lei n.º 9.430/96, com

a redação vigente à época dos fatos", no sentido de 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".

Os paradigmas indicados pela Recorrente para esta matéria, registraram as seguintes ementas:

Acórdão n.º 9101-002.426

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.

Acórdão n.º 9101-002.420

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.

Os relatórios que antecedem os votos proferidos nos paradigmas demonstram que a discussão neles travada foi a mesma tratada no recorrido. Se os valores de frete e seguros, cujo ônus tenha sido do importador e o de tributos devidos na importação, integram o preço praticado na apuração do preço parâmetro. E, em ambos os paradigmas, a relatora do voto vencedor foi a mesma, assim como o teor do próprio voto neles proferido. Consignou-se que o art. 18, da Lei nº 9.430/96, não determina a inclusão dos valores de frete e seguros, cujo ônus tenha sido do importador e o de tributos devidos na importação, sejam integrados ao preço parâmetro:

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 length. 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.

Veja-se. O § 6º do artigo 18 dispõe que os valores de frete e de seguro integram o custo, desde que o ônus seja do importador - assim como prevê que os valores de tributos incidentes na importação integram o custo tout court. Integram o custo para quê? Para dedutibilidade. 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. Realmente, 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. Eis, portanto, o sentido literal e finalístico do § 6º do artigo 18. Tais valores integram o custo para efeito de dedutibilidade.

[...]

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 n.º 38/97.

Ainda que os paradigmas tenham tratado de interpretar o artigo 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/1996, conjugado com o art. 4º, § 4º, da IN SRF n.º 38/97, e o recorrido interpretado o mesmo artigo 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/1996, mas conjugado com o art. 4º, § 4º, da IN SRF n.º 243/2002, não se vislumbra diferença na legislação tributária interpretada, já que a redação do art. 4º, § 4º, da IN SRF n.º 38/97 quase pouco, ou nada difere da redação do art. 4º, § 4º, da IN SRF n.º 243/2002. Note-se:

IN SRF n.º 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 n.º 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 estes paradigmas estão aptos a caracterizar a divergência porque conferiram entendimento no sentido de que a redação do próprio artigo 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/1996 autoriza a exclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação do cálculo do preço parâmetro, e que o art. 4º, § 4º da IN SRF n.º 38/97 (que tem quase que a mesma redação do art. 4º, § 4º da IN SRF 243/2002), não teria alterado essa sistemática de cálculo.

Assim, nesta matéria, deve ser dado seguimento ao Recurso.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade e o mérito do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é buscar saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, o que aquele colegiado decidiria no caso dos autos.

A Fazenda Nacional contesta a admissibilidade do recurso especial, nos seguintes termos:

No caso, observa-se que os paradigmas analisaram contexto normativo diverso, uma vez que discutiram fatos geradores ocorridos no ano de 2000 e a IN SRF n. 38/1997. Por outro lado, a decisão ora atacada reporta-se ao ano de 2009 e à disciplina normativa do tema sob a égide da IN SRF n. 243/2002. Tal como aduziu o próprio r. despacho, “No acórdão recorrido, ao apreciar o tema, mais uma vez o colegiado pronunciou-se pela legalidade da IN SRF nº 243/2002, adotando como fundamento de decidir o voto proferido no Acórdão nº 1301-003.209 (...) No acórdão recorrido, como visto, adotou-se o entendimento no sentido de que a IN SRF nº 243/2002 é legal e ‘reflete o disposto no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos’, no sentido de 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’.”.

Compreendo, todavia, que não assiste razão à Fazenda Nacional. Isso porque, conforme expus no voto (vencido) do acórdão 9101-005.779, na minha leitura os precedentes em questão discutem, essencialmente, o alcance do § 6º do art. 18 da Lei 9.430/1996 e, nesse contexto, analisam exatamente a legalidade das normas editadas pela Receita Federal que

supostamente deveriam apenas interpretar tal dispositivo legal. É dizer, os precedentes tratam, todos, da mesma norma, no mesmo contexto jurídico e fático.

Assim, compreendo que o fato de tais paradigmas terem tratado da IN SRF 38/1997 não tem o condão de trazer diferença substancial quanto à legislação interpretada no presente caso, eis que, ao analisar tal norma, os votos condutores dos paradigmas o fizeram apenas como reforço de argumentação, e necessariamente após concluir sobre a sua interpretação do § 6º do artigo 18 da Lei 9.430/1996. Transcreve-se, para ilustrar, trecho do voto condutor do acórdão paradigma 9101-002.420:

(...)

Veja-se. O § 6º do artigo 18 dispõe que os valores de frete e de seguro integram o custo, desde que o ônus seja do importador – assim como prevê que os valores de tributos incidentes na importação integram o custo tout court. Integram o custo para quê? Para dedutibilidade. 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. Realmente, 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. Eis, portanto, o sentido literal como o finalístico do § 6º do artigo 18. Tais valores integram o custo para efeito de dedutibilidade.

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.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Portanto, conheço do recurso especial.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto por conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa – Redatora designada.

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 única matéria que teve seguimento em exame de admissibilidade, ali designada como “indeferida a inclusão de valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do preço praticado (cálculo CIF), quando da aplicação do método PRL.”. Isto porque não caracterizado o dissídio jurisprudencial, dado os acórdãos comparados terem operado em planos legislativos diferentes.

O acórdão recorrido (nº 1301-003.498), no ponto em litígio, negou provimento ao recurso voluntário em face de ajustes de preços de transferência determinados pela autoridade fiscal no ano-calendário 2009, firmando o entendimento de que *uma vez que compõem o preço de venda do produto, o valor do frete, seguro e dos impostos de importação devem ser considerados no preço praticado para fins de apuração dos ajustes dos preços de transferência segundo o método PLR, como forma de se propiciar a comparabilidade entre o preço-parâmetro e o custo de aquisição dos insumos*. O voto condutor do recorrido, de lavra do ex-Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto replica entendimento firmado pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que cita o disposto no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 em reforço à sua interpretação do art. 18, *caput* e §6º, da Lei nº 9.430/96, nos seguintes termos:

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”).

[...]

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.

[...]

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 n.º 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 n.º 243/2002 à interpretação que se extrai do art. 18 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.