



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 16561.720134/2016-09  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-006.262 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 11 de agosto de 2022  
**Recorrente** LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2012

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO

INEXISTÊNCIA DE REGRA DE CONTROLE POR FORNECEDOR INDIVIDUALIZADO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO. A ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos confrontados (*recorrido e paradigma*) impede a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, prejudicando, assim, o conhecimento recursal.

INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS NO CÁLCULO DO PREÇO PRATICADO. CONTEXTOS JURÍDICOS E FÁTICOS JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto jurídico distinto, concernente à vigência da Instrução Normativa SRF nº 38, de 1997, e não da Instrução Normativa SRF nº 210, de 2002, e contexto fático distinto, indicativo, inclusive, de convergência com o recorrido, no sentido de que os valores de frete, seguro e imposto de importação devem compor o preço praticado para fins de cálculo do ajuste de transferência.

INEXISTÊNCIA DE CRITÉRIO LEGAL DE REPRESENTATIVIDADE MÍNIMA. AUSÊNCIA DE DECISÃO NO PARADIGMA. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece do recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência não evidenciam decisão de outro Colegiado acerca da matéria ou referem discussão em cenário fático e jurídico distinto, mormente tendo em conta que o critério questionado foi justificado no acórdão recorrido em razão de conduta específica da Contribuinte durante o procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em não conhecer do Recurso Especial, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, não conhecer do recurso em relação à 1ª matéria

(“Preço CIF versus preço FOB”), vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento; (ii) por maioria de votos, não conhecer do recurso em relação à 2ª matéria (“Ilegalidade da desconsideração do método PIC no caso dos autos: inexistência de um critério legal de representatividade mínima”), vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento; e (iii) por unanimidade de votos, não conhecer do recurso em relação à 3ª matéria (“Inexistência de regra de controle por fornecedor individualizado”). Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

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, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 2.290/2.340) interposto pela contribuinte em face do **Acórdão nº 1402-003.577** (fls. 2.158/2.186), o qual negou provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

Ano-calendário: 2012

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE DE INSTRUÇÃO NORMATIVA. 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.

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. NOVO REGRAMENTO DA LEI Nº 12.715/2012. NECESSIDADE DE OPÇÃO.

As novas regras relativas à obtenção dos preços parâmetros introduzidas pela Lei nº 12.715/2012 somente são aplicáveis ao ano-calendário de 2012 mediante opção irrevogável do contribuinte realizada na DIPJ/2013.

MÉTODO PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS PIC. AJUSTES RELACIONADOS A QUANTIDADES NEGOCIADAS. OMISSÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Diante da omissão do sujeito passivo, após intimação para tanto, cabível o ajuste de ofício, com as informações disponíveis e sob critério razoável, dos valores dos bens, serviços ou direitos, de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, em razão das quantidades negociadas.

PREÇO PRATICADO. NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS FORNECEDORES VINCULADOS.

A legislação de preço de transferência visa verificar, para cada fornecedor vinculado, individualmente considerado, se os preços praticados nessas transações estão compatíveis com os preços de mercado.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS.

Não há contradição entre as disposições legais para determinação de ajustes de preço de transferência e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil.

Em resumo, o presente processo é decorrente de Autos de Infração (fls. 1.652/1.664) que exigem IRPJ e CSLL, referentes ao ano base de 2012, 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.

Notificada da decisão de segunda instância, a contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 2.196/2.205), alegando determinados vícios, dentre eles:

(...)

19. A **omissão** do v. Acórdão embargado consiste, dessa forma, em **desconsiderar que a legislação vigente à época dos fatos (IN 243/02) não dispunha de dispositivo que justificasse a utilização do critério de representatividade mínima de 5% (número mínimo de amostras), conforme adotado pela D. Fiscalização.**

(...)

(c) **A obscuridade: Ausência de justificativa do v. Acórdão embargado para aceitar o percentual de representatividade mínima de 5%, e não outro (2%, por exemplo, como no Caso Nissan)**

(...)

(d) **Terceira omissão: Desconsideração da legislação que determina a identificação dos preços praticados por “produto”**

Despacho de fls. 2.268/2.288 rejeitou os embargos

Em seguida a empresa interpôs o recurso especial (fls. 2.290/2.340), tendo sido este admitido parcialmente, nos seguintes termos (fls. 2.620/2.629):

(...)

(2) “preço CIF versus preço FOB”

(...)

**Acórdão paradigma nº 9101-01.166, de 2011:**

*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.*

**Acórdão paradigma nº 108-09.763, de 2008:**

*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.*

*[...].*

*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 pagas 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.*

No que se refere a essa segunda matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *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*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 9101-01.166, de 2011, e 108-09.763, de 2008) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na composição do custo é uma faculdade do contribuinte importador (primeiro acórdão paradigma) e que as despesas de fretes e seguros [...], para efeito de preço de transferência, só têm relevância quando pagas a empresa vinculadas, ou seja, 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 (segundo acórdão paradigma).*

(...)

**(4) “ilegalidade da desconsideração do método PIC no caso dos autos: inexistência de um critério legal de representatividade mínima”**

**Decisão recorrida:**

*Não há ementa correspondente a essa matéria.*

*[...].*

- Quanto à restrição ao método PIC (erro nº 4 do TVF) critério da representatividade mínima de 5%;

*Alega a recorrente que haveria a impossibilidade das autoridades fiscais de restringirem a utilização do método PIC, tendo em vista que o critério de representatividade mínima de 5%, adotado como referencial pelas autoridades fiscais, não encontra previsão nem na Lei 9.430/96, nem na IN 243/02, decorrendo de mera liberalidade. A regra da representatividade mínima só teria sido introduzida ao ordenamento legal após a edição da Lei nº 12.715/2012, sem efeitos retroativos. Traz à tona decisão da DRJ sobre o tema, o qual chamou de caso Nissan (processo nº 16561.720101/2011-46).*

*Tal matéria foi objeto de decisão da autoridade julgadora de primeira instância administrativa, no sentido de acatar o procedimento da autoridade fiscal, pois o ato de desprezar as comparações com nível comercial menos que 5% buscou tão somente minimizar os efeitos sobre os preços comparados, decorrentes das quantidades negociadas, em conformidade com o disposto no art. 9º da IN SRF nº 243/2002.*

*Compulsando os autos, verifica-se que o relatório de auditoria fiscal aplicou as seguintes disposições da IN SRF n.º 243/2002, no que tange ao método PIC:*

[...].

*Na disposição normativa acima, verifica-se a necessidade de ajuste de preço em razão da quantidade negociada.*

[...].

*As alegações da recorrente quanto ao caso Nissan, invocado tanto na impugnação quanto na peça recursal, que entendeu em primeiro grau afastar a regra de representatividade mínima antes da edição da Lei n.º 12.715/2012, entendo que além de ser um caso e julgados próprios, o fato da edição da MP n.º 563/2012, convertida na Lei n.º 12.715/2012, que deu nova redação ao artigo 18 da Lei n.º 9.430/1996, que passou a exigir a representatividade mínima de 5%, não foi o aplicado no presente caso.*

*Aqui se aplicou a normativa então vigente já citada anteriormente, na aplicação do artigo 9º da IN SRF n.º 243/2002. Em nenhum momento a autoridade fiscal autuante invoca o novo ordenamento legal, apesar de estar fiscalizando em 2016 e 2017 o ano-calendário de 2012. Apenas se valeu de critérios para minimizar os efeitos, conforme consigna no relatório da auditoria fiscal:*

[...].

*Ou seja, o critério utilizado está devidamente fundamentado nos autos, mostrando-se razoável e proporcional, dadas as informações disponíveis. Nesse sentido, vejo nesta postura do procedimento fiscal apenas dar efetividade ao artigo 9º da IN SRF n.º 243/2002 ao caso concreto.*

#### **Acórdão paradigma n.º 1401-002.122, de 2017:**

*Não há ementa correspondente a essa matéria.*

[...].

*O relatório do acórdão da DRJ bem descreve todo o ocorrido até aquele momento:*

[...].

*A empresa usa o método PIC para calcular o preço de transferência de alguns produtos importados de vinculadas sem apurar nenhum ajuste exigível.*

*Nos casos em que toda a quantidade consumida foi comprovada exclusivamente pelo método PIC, a comprovação foi aceita pela fiscalização.*

*Para alguns produtos a empresa usou dois métodos, simultaneamente, o PIC e o PRL. A IN SRF n.º 243/2002 é clara ao dispor que a empresa deverá optar por um único método.*

*Nesses casos, o método PIC sempre se mostrou mais favorável à contribuinte, não resultando em nenhum ajuste.*

*O método PIC foi aceito pela fiscalização apenas quando a quantidade comparada representava mais do que 2% do total consumido do produto importado.*

*Para os demais casos (cálculo pelo PIC representando um percentual ínfimo em relação à totalidade consumida do produto), a fiscalização reconheceu apenas os cálculos pelo método PRL.*

[...].

*Quanto ao Recurso de Ofício, nego provimento, pois os erros de cálculo no PRL e indevida desconsideração do PIC, conforme relatado, foram confirmados através de diligência fiscal, a qual derivou no consequente cancelamento da exigência fiscal de IRPJ e CSL, bem como da multa e dos juros decorrentes, recompondo-se acertadamente os saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSL da Nissan.*

#### **Acórdão paradigma n.º 105-16.711, de 2007:**

*Não há ementa correspondente a essa matéria.*

[...].

*No que tange a esse conjunto de argumentos, nos alinhando com o decidido pela autoridade de primeiro grau, ressaltamos, em primeiro lugar, que, em conformidade com o art. 6º da IN SRF n.º 38/1997, a determinação do custo dos bens adquiridos deve ser feita com base na média aritmética dos preços de bens similares, inexistindo qualquer*

*norma que obrigue que se determine um número mínimo ou máximo de amostras. Ademais, como já ressaltamos, se o contribuinte não cumpre aquilo que a lei lhe obriga, nasce para a Fiscalização o direito de, com os recursos que dispuser, apurar o preço parâmetro.*

Relativamente a essa quarta matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *o ato de desprezar as comparações com nível comercial menos que 5% buscou tão somente minimizar os efeitos sobre os preços comparados, decorrentes das quantidades negociadas*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1401-002.122, de 2017, e 105-16.711, de 2007) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, por entender como *indevida desconsideração do PIC* a sua aceitação pela *fiscalização apenas quando a quantidade comparada representava mais do que 2% do total consumido do produto importado* (**primeiro acórdão paradigma**) e que *inexiste qualquer norma que obrigue que se determine um número mínimo ou máximo de amostras* (**segundo acórdão paradigma**).

**(5) “inexistência de regra de controle por fornecedor individualizado”**

**Decisão recorrida:**

*PREÇO PRATICADO. NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS FORNECEDORES VINCULADOS.*

*A legislação de preço de transferência visa verificar, para cada fornecedor vinculado, individualmente considerado, se os preços praticados nessas transações estão compatíveis com os preços de mercado.*

**Acórdão paradigma n.º 1401-001.123, de 2014:**

*MÉTODO PIC. ERROS INSANÁVEIS NA APLICAÇÃO.*

*Improcede a autuação, decorrente de erros insanáveis na aplicação do método PIC.*

[...].

*Em relação à questões de fato onde a fiscalização cometeu erros insanáveis, eis os fundamentos da DRJ:*

[...].

*Além desse vício insanável no lançamento, observa-se que a fiscalização equivocou-se no cálculo do preço-parâmetro [...].*

[...].

**Em vez de apurar o preço médio ponderado a partir da totalidade das transações entre terceiros independentes, a fiscalização apurou a média aritmética (e não a ponderada) dos preços-parâmetro de cada empresa.**

[...].

*Revisados os autos, seja por qualquer dos dois ângulos que os analiso, por questões de direito e/ou de fato, constato a correção do Acórdão recorrido de ofício.*

Por fim, com referência a essa quinta matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a legislação de preço de transferência visa verificar, para cada fornecedor vinculado, individualmente considerado, se os preços praticados nessas transações estão compatíveis com os preços de mercado*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1401-001.123, de 2014) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *a fiscalização equivocou-se no cálculo do preço-parâmetro*, pois, *em vez de apurar o preço médio ponderado a partir da totalidade das transações entre terceiros independentes, a fiscalização apurou a média aritmética (e não a ponderada) dos preços-parâmetro de cada empresa.*

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas.**

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto.

Contra a parte não admitida a contribuinte apresentou Agravo, tendo sido este rejeitado.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 2.699/2.717). Não questiona o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

### Conhecimento

#### Preço CIF versus preço FOB

O recurso especial é tempestivo e a meu ver deve ser conhecido nos termos do despacho prévio de admissibilidade.

Isso porque, à luz do *caput* e § 6º, ambos do artigo 18, da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 dos *paradigmas* fazerem menção à IN SRF n.º 38/1997 - instrução normativa esta que encontrava-se revogada à época dos fatos geradores -, não têm 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 nesse ponto.

#### Ilegalidade da desconsideração do método PIC no caso dos autos: inexistência de um critério legal de representatividade mínima

Nessa matéria, tendo em vista que não houve qualquer questionamento pela parte recorrida contra o seu seguimento, e por concordar com o juízo prévio de admissibilidade (fls. 2.620/2.629), adoto as razões do i. Presidente de Câmara para conhecer do recurso especial.

#### Inexistência de regra de controle por fornecedor individualizado

De acordo com o voto condutor do acórdão recorrido:

Alega a recorrente que não há previsão legal para que se considerem apenas as operações com fornecedores individualizados para determinação do preço praticado para os métodos PRL e PIC. Sustenta que o preço praticado do PRL e do PIC é fixado a partir da média por produto, considerando múltiplos fornecedores. Ademais, sustenta que a DIPJ não comporta tal tipo de informação individualizada.

Verificando-se aos argumentos para a decisão *a quo* sobre este ponto, entendo que lhe cabem razão.

A legislação de preço de transferência objetiva verificar, para cada fornecedor vinculado ou sediado em país de tributação favorecida, individualmente considerado, se os preços praticados estão compatíveis com os preços de mercado (transações entre partes independentes).

Essa é a lógica aplicável dos preços de transferência.

A legislação aplicável, já salientada na decisão *a quo* vai nesse sentido, nos termos do *caput* do art. 18 da Lei n.º 9.430/19961 e arts. 1.º, 5.º e. 8.º da IN SRF n.º 243/2002:

No que tange ao preenchimento das obrigações acessórias, no que tange à DIPJ, como suscitado pela recorrente, peço vênia para destacar o que consta no manual de preenchimento da DIPJ, algo que já ocorreu na decisão *a quo*:

***Ficha 33 – Operações com o Exterior Contratantes das Importações***

*Esta ficha é habilitada ao se incluir cada operação na Ficha 32.*

*Para cada operação incluída na Ficha 32, a pessoa jurídica deve informar, em ordem decrescente de valor, até 30 (trinta) pessoas vinculadas (subitem 20.1), domiciliadas em países com tributação favorecida ou cuja legislação oponha sigilo à composição societária, ou ainda, a partir de 1º de janeiro de 2009, que gozem, nos termos da legislação, de regime fiscal privilegiado (subitem 20.2), ainda que empreendidas por meio de interpostas pessoas, que sejam contratantes das importações ou operações financeiras.*

[...]

*A pessoa jurídica deve preencher os seguintes campos:*

***1) Nome da Pessoa (Jurídica/Física)***

*Indicar nesta coluna o nome ou razão social da pessoa física ou jurídica contratante da transação, que seja domiciliada no exterior.*

***2) País***

*Informar o país onde a pessoa física ou jurídica contratante, no exterior, é domiciliada.*

***3) Valor da Operação***

*Informar os valores das transações que compõem cada operação inserida na Ficha 32 agrupados por pessoa física ou jurídica contratante, desde que originadas do mesmo país.*

***4) Condição da Pessoa Envolvida na Operação***

*Assinalar se a pessoa física ou jurídica contratante é:*

*- Considerada Vinculada (subitem 20.1);*

*- Interposta Pessoa – Transação com Vinculada; ou*

*- Residente/Domiciliada em País com Tributação Favorecida, ou ainda, a partir de 1º de janeiro de 2009, que goze, nos termos da legislação, de regime fiscal privilegiado (subitem 20.2).*

Ou seja, há um nítido sentido de comparações por preços individualizados.

Por conseguinte, NEGA-SE PROVIMENTO quanto a este item.

Como se vê, prevaleceu o entendimento de que as normas de preços de transferência impõem a comparabilidade do **preço praticado por fornecedor**, individualmente considerado, com o preço parâmetro apurado. Ou seja, a decisão recorrida caminhou no sentido de que o limite de dedutibilidade representado pelo preço parâmetro deve ser controlado em face do preço praticado com cada uma das pessoas jurídicas consideradas vinculadas.

O *paradigma* (Acórdão n.º 1401-001.123), por sua vez, tratou de recurso de ofício que envolveu outros fatos, assim relatados:

A contribuinte utilizou, para todas as importações de pessoas vinculadas, o método PRL, sendo que alguns bens importados foram adquiridos com a finalidade de produção de outros bens.

Nesse caso, é vedada a utilização do método PRL, em face do disposto no §1º do artigo 4º da IN SRF n.º 38/97 (que só permite a utilização dos métodos PIC – Preços Independentes Comparados e CPL - Custo de Produção mais Lucro), e segundo Decisão COSIT n.º 01, de 02/02/99, que cuida de consulta formulada pela ABIFARMA.

(...)

A fiscalização junta aos autos (fls. 174 a 200) a relação de todas as importações da empresa nos anos de 1997 e 1998, obtida através do sistema Siscomex / Aduana. Para esta vasta gama de produtos, a empresa apresentou planilhas justificando a adequação de seus preços pelo método PRL.

Porém, alguns produtos, no entender da fiscalização, seriam passíveis de análise a título de preços de transferência pelo método PIC.

Às fls. 172 e 173, a fiscalização elenca os 17 itens mais significativos das importações em termos de quantidades e valores (representando mais de 90% das importações).

Desses 17 itens, 2 foram importados de vinculadas, são matérias primas e representavam volumes grandes de importação: brometo de pinavério e extrato de Gingko Biloba. A fiscalização não identificou outros importadores no Brasil de brometo de pinavério, de forma que não pôde fazer a comparação dos preços relativamente a esse produto.

As importações de Gingko Biloba, realizadas pela contribuinte em 1997 de sua vinculada no exterior (Byk Gulden Lomberg Chemische Fabrik nGmbH, localizada na Alemanha), tiveram por preço médio US\$ 1.096,66 / Kg = R\$ 1.174,39 (fls. 201). Em 1998, o preço médio foi de US\$ 1.084,84 / kg = R\$ 1.254,81 (fl. 202).

Em 1997, sempre constava a Byk Gulden como exportadora e a empresa Schwabe Extracta GmbH & Co., também da Alemanha, como fabricante / fornecedora. Em 1998, do primeiro embarque de Gingko Biloba constou a Byk Gulden como exportadora e a Schwabe Extracta como fornecedora, mas, a partir do segundo embarque, constou a Schwabe Extracta como exportadora e, ao mesmo tempo, fabricante / fornecedora.

Intimada a esclarecer se a empresa Schwabe Extracta tem algum vínculo em termos de composição acionária com o grupo Byk, a contribuinte anexou os documentos constantes às fls.119 a 121, demonstrando a não participação acionária entre as empresas mencionadas. De qualquer forma, ficou estabelecido o vínculo entre as mesmas, nos termos do inciso X, e do §4º, inciso II, do artigo 2º da IN SRF n.º 38/97, respaldado pelo artigo 23 da Lei n.º 9.430/96.

Com relação aos preços-parâmetro, a fiscalização obteve os valores de R\$ 485,36 / kg (em 1997) e R\$ 322,46 (em 1998), conforme planilhas de fls. 203 a 207, e farta documentação fornecida pelas empresas consultadas (fls. 221 e seguintes).

Ainda que a contribuinte alegue em sua defesa que a qualidade do produto por ela importado seja superior, a fiscalização foi informada, por representantes dos demais importadores, que o processo de extratificação da erva pode propiciar a obtenção de um produto final com maior grau de pureza, o que pode representar acréscimos percentuais no valor do produto, mas nada que justifique preços 2 ou 3 vezes maiores.

A fiscalização junta aos autos (fls. 1194 e 1195) quadros demonstrativos do preço-parâmetro X preço praticado, relativamente aos anos de 1997 e 1998, demonstrando a forma de apuração do preço-parâmetro, apurado em cada ano, obtido pela média aritmética dos preços-parâmetro de cada empresa (soma dos preços-parâmetro, dividida pelo número de empresas importadoras independentes), nos termos do artigo 10 da IN SRF n.º 38/97.

Não foram computados, na apuração dos preços-parâmetro, 2 embarques para as empresas Laboratório Centroflora e Galena Química, cujos preços praticados estavam bem aquém dos observados em outras importações das mesmas empresas, por se tratarem, provavelmente, de aquisições a preços favorecidos para testes.

Para enriquecer os levantamentos realizados, a fiscalização incluiu os dados de compras no mercado interno da empresa Nikkho do Brasil, uma vez que ela adquiriu o produto de empresa importadora não contactada nas diligências fiscais.

Foram eliminados do valor de venda nas transações de mercado interno os impostos incidentes sobre vendas (ICMS, PIS e COFINS), sem questionar a margem de lucro da empresa vendedora, conforme fls. 203 e 205. Também da quantidade consumida em 1997 foram deduzidos os estoques iniciais de matéria prima, quantidade importada em 1996, período em que ainda não vigorava a legislação de preço de transferência.

#### Mais adiante, esclarece o voto condutor ao analisar o mérito que:

A DRJ cancelou os lançamentos por dois motivos cumulativos, um que diz respeito a questão de direito e outro de questão de fato, quais sejam:

- 1) Inaplicabilidade ao caso concreto da legislação sobre preços de transferência;
- 2) Cometimento de erros insanáveis na aplicação do método PIC pela fiscalização.

Antes de se pronunciar sobre os dois motivos para o cancelamento a DRJ primeiro demonstrou que a fiscalização agiu acertadamente na adoção do método PRL 20%. É que para os anos-calendário de 1998 e 1999, por falta de previsão legal, não seria possível adotar o método PRL 20%, como entendia a Recorrente, pois somente com a edição da Lei n.º 9.959/2000 que instituiu o método PRL- 60% (artigo 2º) é que se possível adotá-lo.

Eis os fundamentos da DRJ em relação à questão de direito:

(...)

Em relação às questões de fato onde a fiscalização cometeu erros insanáveis, eis os fundamentos da DRJ:

(...)

Além de pôr em dúvida a equivalência, ao afirmar que a diferença de qualidade "pode representar acréscimos percentuais no valor do produto", deixa claro que não existe, no caso, certeza quanto ao valor exigível, requisito essencial do lançamento tributário, que deve obedecer, obrigatoriamente, ao disposto no artigo 142 do CTN, in verbis:

(...)

Destaque-se que a legislação sobre preços de transferência determina que sejam efetuados os ajustes necessários (não realizados pela fiscalização), antes da comparação de preços, nos termos dos artigos 7º e 8º da IN SRF n.º 38/97, in verbis:

(...)

Além desse vício insanável no lançamento, observa-se que a fiscalização equivocou-se no cálculo do preço-parâmetro, desrespeitando o disposto no artigo 10 da IN SRF n.º 38/97, in verbis:

*Art. 10. Preliminarmente à comparação, os preços apurados de conformidade com esta Subseção, correspondentes a cada empresa serão multiplicados pelas quantidades relativas à respectiva operação e os resultados apurados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o valor*

*médio ponderado do preço a ser comparado com aquele registrado em custos, computado em conta de resultado, pela empresa" (grifei).*

**Em vez de apurar o preço médio ponderado a partir da totalidade das transações entre terceiros independentes, a fiscalização apurou a média aritmética (e não a ponderada) dos preços-parâmetro de cada empresa.**

Além desses vícios no lançamento, há que se observar que são muito consistentes as argumentações da impugnante no sentido de que **o extrato de Gingko Biloba por ela importado (Egb 761) não pode ser comparado com os extratos importados pelos terceiros relacionados nos autos, por não possuírem as mesmas características, por não serem similares.** (...)

Revisados os autos, seja por qualquer dos dois ângulos que os analiso, por questões de direito e/ou de fato, constato a correção do Acórdão recorrido de ofício.

Além de ser inaplicável ao caso a legislação sobre preços de transferência justamente por não ser a fabricante Schwabe Extracta vinculada à contribuinte e a Byk Gulden, vinculada à contribuinte, ser mera intermediária nas transações com a Schwabe Extracta, foram cometidos, pela fiscalização, erros insanáveis na aplicação do método PIC (incerteza do montante tributável e falta de similaridade entre produtos).

Assim, adoto as mesmas razões de decidir do voto condutor, negando também provimento ao recurso de ofício.

Verifica-se, assim, que o dito *paradigma* negou provimento ao recurso de ofício, por entender, dentre outras razões determinantes, inclusive a inaplicabilidade das regras de controle de *transfer pricing* naquele caso, que existiriam vícios insanáveis na apuração do **preço-parâmetro** tomado como referência, e não no *preço praticado* com empresas vinculadas. Foi justamente nesse contexto que o Relator daquele julgado concordou com o registro da DRJ de que *em vez de apurar o preço médio ponderado a partir da totalidade das transações entre terceiros independentes, a fiscalização apurou a média aritmética (e não a ponderada) dos preços-parâmetro de cada empresa*, fato este enquadrado como espécie de *erro insanável*.

Tratam-se, assim, de circunstâncias fático-jurídicas específicas e que foram determinantes para a solução jurídica lá encontrada, mas que não possuem semelhança para os fins pretendidos pela recorrente. Diante disso, e considerando que o presente Julgador não consegue criar nenhuma convicção de que a matéria que ora se busca reanalisar poderia ser reformada pelo Colegiado do referido *paradigma* caso este enfrentasse a discussão, o recurso especial não deve ser conhecido nesse particular.

### **Conclusão**

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

### **Voto Vencedor**

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada

O I. Relator restou vencido em sua proposta de conhecer parcialmente do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado concluiu que não havia dissídio jurisprudencial demonstrado em nenhuma das matérias que tiveram seguimento em exame de admissibilidade.

Com referência à matéria “preço CIF versus preço FOB”, este Colegiado reafirmou a posição adotada na reunião anterior, nos Acórdãos n.º 9101-006.193, 9101-006.194 e 9101-006.195, nos quais os mesmos paradigmas foram apresentados para demonstração da divergência jurisprudencial.

Isto porque o primeiro paradigma, n.º 9101-01.166 foi editado em contexto jurídico normativo distinto, pois o voto condutor do referido paradigma define a interpretação prevalente acerca da matéria tendo em conta, expressamente, o disposto na Instrução Normativa SRF n.º 38/97. Veja-se:

Nesse sentido, de um lado, **argumenta o contribuinte que se trata de faculdade, mormente em razão do disposto na IN SRF n.º 38/97** (§ 4º do artigo 4º); de outro lado, argumenta a Fazenda Nacional que se trata de obrigatoriedade, uma vez que a referida Instrução Normativa não tem o condão de afastar o disposto no artigo 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/96. Reproduzo as normas citadas:

[...]

Ainda, em seu Recurso Especial, o contribuinte apresenta 4 motivos principais para a inexigibilidade da inclusão do frete e seguro no preço praticado: (i) o artigo 18 da Lei n.º 9.430/96 não determina a inclusão dos valores de frete e seguro ao preço praticado, já que faz referência aos valores constantes dos documentos de importação pagos a pessoa vinculada, não mencionando valores pagos a terceiros; (ii) o § 6º do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96 não trata do preço praticado, mas da dedutibilidade de valores que tenham sido assumidos pelo importador, que não se confundem com o preço da importação, posição essa que se coaduna com a IN SRF n.º 38/97; (iii) ainda que assim não fosse, **a IN SRF n.º 38/97, em seu artigo 4º § faculta a inclusão dos referidos valores, não se tratando de obrigação do contribuinte;** e (iv) o disposto no § 6º do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96 é aplicável aos três métodos, já que assim indica o teor do caput, cuja interpretação deve limitar a compreensão do parágrafo.

[...]

A despeito do bom direito argumentado, parece-me que o deslinde da questão parte de constatação anterior e mais singela. Isto porque, **independentemente da interpretação do artigo 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/96 - se determina ou não que o valor do frete e do seguro deve integrar o custo no cálculo do preço praticado, ainda que em operações efetuadas com pessoa não vinculada - a Instrução Normativa n.º 38, de 30 de abril de 1997, ao interpretar a Lei n.º 9.430/96, dispoendo sobre o preço de transferência, facultou o cômputo dos mesmos valores, assim dispoendo: "poderão, também, ser computados os valores do transporte e seguro (...)"**.

De acordo com a Instrução Normativa n.º 38/97, no custo relativo ao prego praticado na importação com pessoa vinculada, é opção do contribuinte incluir os valores de transporte e seguro. É bem verdade que o artigo 4º da IN n.º 38/97 aborda o preço parâmetro, que não poderia ser outro que não o da presunção legal. Parece-me também clara a leitura do § 4º do mesmo artigo, que ao tratar do preço praticado, que com aquele se compara, determina que o contribuinte pode (tem a opção) computar no custo os valores de frete e seguro. Desnecessário adentrar na extensão da obrigação determinada na Lei n.º 9.430/96, porquanto **é certo que as autoridades administrativas fiscalizadoras estão vinculadas aos atos normativos expedidos pela Receita Federal, nos quais se incluem as Instruções Normativas**. Não há que se analisar eventual antinomia entre Lei e Instrução Normativa, quando a norma, vinculante para a fiscalização, limita a sua competência.

[...]

Feitas tais considerações, a conclusão que se chega é a de que **estava, época, a autoridade administrativa vinculada A Instrução Normativa, bem como ao direito conferido por ela ao contribuinte.** Apenas outro ato administrativo, de mesma ou superior hierarquia poderia revogar aquele vigente. S6 daí tornaria lugar eventual discussão sobre o conteúdo da Lei.

Assim, partindo do pressuposto que a norma, de observância obrigatória para a autoridade administrativa fiscalizadora e lançadora, outorgava urna faculdade ao contribuinte de se incluir ou não os valores de frete e seguro no prep praticado, não poderia, por vinculação a tal norma, a mesma autoridade efetuar o lançamento com fundamento no recálculo do preço praticado, em razão do cômputo de tais valores.

É uma questão de competência e é por isso que, quando se tratar de lançamento de ofício, uma Instrução Normativa só pode ser afastada pelo Poder Jurisdicional típico ou atípico sempre em prol do contribuinte, **já que a autoridade administrativa, para lançar deve se curvar à norma expedida pelo executivo, seja favorável ou não à cobrança do crédito tributário.** Se extrapolada a competência, o ato administrativo padece de nulidade, pelo que voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do contribuinte. *(negrejou-se)*

No mesmo sentido foi o entendimento expresso pela Conselheira Lívia De Carli Germano acerca deste paradigma no Acórdão n.º 9101-005.837:

Quanto ao paradigma 9101-01.166, compreendo que não se estabelece a divergência jurisprudencial. Isso porque, neste precedente, tanto a sua ementa como o seu voto condutor indicam que tal julgado tem por fundamento especificamente o texto da Instrução Normativa 38/1997, norma que não estava vigente quando dos fatos geradores em questão (2007), sendo de se destacar o seguinte trecho do voto condutor:

[...]

Observe-se, ainda, que em seus argumentos de mérito, a Contribuinte enfatiza que o entendimento da autoridade fiscal, aqui confrontado, decorreria *unicamente, dos §§ 4º e 5º, do artigo 4º, da IN 243/02.* Logo, não há como constituir divergência jurisprudencial em face de paradigma que opera em cenário normativo anterior.

Acrescente-se que o paradigma n.º 9101-01.166 é citado em outros julgados desta 1ª Turma que foram rejeitados, por razões semelhantes, como paradigmas de divergência em face de exigências referentes a períodos sob vigência da Instrução Normativa SRF n.º 213/2002. Neste sentido é o voto vencedor desta Conselheira no Acórdão n.º 9101-005.799<sup>1</sup>:

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 “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.”. Isto porque não caracterizado o dissídio jurisprudencial, dado os acórdãos comparados terem operado em planos legislativos diferentes.

O acórdão recorrido (n.º 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*

---

<sup>1</sup> Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia 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), e divergiram no conhecimento os Conselheiros Lívia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella.

*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 n.º 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 n.º 38/97:

Apega-se, a recorrente, à previsão contida na IN SRF n.º 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 n.º 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 n.º 38, de 1997 também deve ser interpretado dessa maneira.

Com efeito, o art. 4º da IN SRF n.º 38, de 1997, não é em nada contraditório com o que determina o art. 18, da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 9.430, de 1996 e art. 12, da IN SRF n.º 38, de 1997, SUBTRAÍDOS os citados dispêndios.

Ademais, a IN SRF n.º 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 n.º 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 n.º 12.715/2012, ao art. 18 da Lei n.º 9.430/96.

É certo que o voto vencedor do referido paradigma exclui o referido efeito pretendido na vigência da Instrução Normativa SRF n.º 38/97, nas palavras da ex-Conselheira Cristiane Silva Costa:

Ademais, sustenta a Recorrente que a Instrução Normativa n.º 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 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. (*negrejou-se*)

Assim, em reforço aos fundamentos do não conhecimento expresso no voto condutor do Acórdão n.º 9101-005.799, aqui, com mais razão, vê-se que a decisão do paradigma n.º 9101-01.166 – também paradigma em divergência jurisprudencial decidida em ao menos um dos paradigmas antes analisados - está expressamente condicionada ao contexto jurídico presente no período de aplicabilidade da Instrução Normativa SRF n.º 38/97, não se prestando a caracterizar dissídio jurisprudencial em face da presente exigência, formalizada em relação a período de apuração no qual era aplicável a Instrução Normativa SRF n.º 213/2002.

Quanto ao segundo paradigma, m.º 108-09.763, esta Conselheira já teve a oportunidade de se manifestar contrariamente ao conteúdo que dele é extraído para caracterização de dissídio jurisprudencial acerca da matéria em questão e conseqüente pretensão de necessária aplicação do *preço FOB, exceto se o frete e o seguro forem contratados com partes vinculadas*, como aqui defende a Contribuinte.

Na declaração de voto apresentada no Acórdão n.º 9101-005.836<sup>2</sup>, esta Conselheira assim fundamentou a rejeição do referido paradigma:

A Contribuinte pretende estabelecer dissídio jurisprudencial em face da decisão adotada no Acórdão n.º 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 n.º 9.430/96, e no artigo 4o, § 4o, da IN SRF n.º 243/2002* e concluiu que:

O supra transcrito artigo 18, § 6º, da Lei n.º 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 n.º 9.430/96, supra transcrita, e do artigo 12 da IN SRF n.º 243/2002), para se chegar

<sup>2</sup> 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 Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram no conhecimento os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella.

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.

No exame de admissibilidade foi reconhecida a divergência jurisprudencial em face do paradigma n.º 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 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 n.º 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 pagas 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 desembarço aduaneiro que é a hipótese dos autos.

Para viabilizar esta neutralidade, a Instrução Normativa SRF n.º 32/2001, em caráter interpretativo do conteúdo do § 6º, do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96, determinou:

[...]

Ainda que o paradigma tenha 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 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 n.º 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 n.º 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 n.º 243/2002, acerca das quais a divergência jurisprudencial foi assim demonstrada no paradigma n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 38/97:

Apega-se, a recorrente, à previsão contida na IN SRF n.º 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 n.º 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 n.º 38, de 1997 também deve ser interpretado dessa maneira.

Com efeito, o art. 4º da IN SRF n.º 38, de 1997, não é em nada contraditório com o que determina o art. 18, da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 9.430, de 1996 e art. 12, da IN SRF n.º 38, de 1997, SUBTRAÍDOS os citados dispêndios.

Ademais, a IN SRF n.º 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 n.º 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 desembarço 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 n.º 12.715/2012, ao art. 18 da Lei n.º 9.430/96.

É certo que o voto vencedor do referido paradigma exclui o referido efeito pretendido na vigência da Instrução Normativa SRF n.º 38/97, nas palavras da ex-Conselheira Cristiane Silva Costa:

Ademais, sustenta a Recorrente que a Instrução Normativa n.º 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 n.º 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 n.º 108-09.763, para além de apreciar argumentação pautada, especificamente, no referido dispositivo da Instrução Normativa SRF n.º 38/97, válida a neutralidade na forma do art. 14, §4º da Instrução Normativa SRF n.º 32/2001, este sim com redação equivalente à da Instrução Normativa SRF n.º 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 n.ºs 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) Percentual = (preço praticado - preço-parâmetro)/preço-parâmetro x 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. (*destaques do original*)

Evidente está, nesta abordagem, que o segundo paradigma foi editado a partir de contexto fático distinto, e assim decide a questão a partir de aspecto não prequestionado nestes autos. Tais semelhanças, dessa forma, impedem a caracterização do dissídio jurisprudencial.

Vale também a objeção da maioria qualificada deste Colegiado<sup>3</sup> manifestada contra este paradigma no já referido Acórdão n.º 9101-005.837, nos termos do voto vencedor do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

Em relação ao acórdão paradigma n.º 108-09.763, já me pronunciei no acórdão n.º 9101-005.801 (julgado na sessão de 05/10/2021) acerca de sua impossibilidade de caracterizar divergência quanto à neutralidade dos valores de frete, seguros e tributos no cálculo do ajuste a título do preço de transferência quando da utilização do método PRL, uma vez que esse paradigma determina a inclusão dessas rubricas no preço praticado, em alinhamento com o decidido no acórdão recorrido. Confirma-se meu entendimento firmado no referido precedente:

Segundo o 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 n.º 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 n.º 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 n.º 243/2002 que deu nova interpretação ao § 6º do art. 18 da Lei n.º 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

---

<sup>3</sup> 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 e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício) e divergiram no conhecimento os Conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella.

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 n.º 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 desembarço aduaneiro que é a hipótese dos autos.*

*Para viabilizar esta neutralidade, a Instrução Normativa SRF n.º 32/2001, em caráter interpretativo do conteúdo do § 6º, do artigo 18 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 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. [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 n.º 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.

Considerando-se que acompanhei o voto da ilustre Conselheira Relatora quanto à inutilidade do acórdão paradigma n.º 9101-01.166 para demonstração da divergência quanto ao tema, e também quanto ao não conhecimento das demais matérias, concluo que o Apelo do Contribuinte não preenche os pressupostos para seu conhecimento.

Isso posto, encaminho meu voto para NÃO CONHECER do Recurso Especial. *(destaques do original)*

O presente voto, portanto, é pelo NÃO CONHECIMENTO do recurso especial da Contribuinte acerca da matéria “preço CIF versus preço FOB”.

Passando à matéria “ilegalidade da desconsideração do método PIC no caso dos autos: inexistência de um critério de representatividade mínima”, tem-se que o recurso especial da Contribuinte teve seguimento porque:

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *o ato de desprezar as comparações com nível comercial menos que 5% buscou tão somente minimizar os efeitos sobre os preços comparados, decorrentes das quantidades negociadas*, os **acórdãos paradigmas**

**apontados** (Acórdãos n.ºs 1401-002.122, de 2017, e 105-16.711, de 2007) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, por entender como *indevida desconsideração do PIC* a sua aceitação pela *fiscalização apenas quando a quantidade comparada representava mais do que 2% do total consumido do produto importado (primeiro acórdão paradigma)* e que *inexiste qualquer norma que obrigue que se determine um número mínimo ou máximo de amostras (segundo acórdão paradigma)*.

Ocorre que, como bem observado pela PGFN em sua sustentação oral, a validação da interpretação aqui firmada pela autoridade lançadora teve em conta a conduta da Contribuinte durante o procedimento fiscal, e sua repercussão na necessária aplicação do art. 9º da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002. Disse o Conselheiro Marco Rogério Borges, no voto condutor do acórdão recorrido:

Na disposição normativa acima, verifica-se a necessidade de ajuste de preço em razão da quantidade negociada.

Agrega-se a isso o que foi salientado no relatório de auditoria fiscal e na decisão a quo, que a recorrente concordou com tal postura durante a execução do procedimento fiscal, após intimada para tanto.

Nos autos, constata-se que 98% dos itens parâmetros eram de fornecedores vinculados à recorrente, conforme trecho destacado do relatório de auditoria fiscal:

Vê-se que o ajuste de quantidade **necessita de documentos da empresa vendedora**. Seriam tais documentos inacessíveis a LG Electronics do Brasil Ltda., de modo que teria sido esta a razão por que não fez o ajuste de quantidade? Esta hipótese dificilmente se sustenta, tendo em vista que 98,0% dos itens parâmetro tinham um fornecedor vinculado ao contribuinte, conforme mostra a tabela n.º 11 abaixo (vide planilha itens parâmetro, coluna tipo, no anexo n.º 13). **O que poderia obstar ao contribuinte o acesso a documentos necessários ao ajuste de quantidade, documentos que demonstrassem a prática de preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador, quando tais documentos seriam de emissão de empresa do mesmo grupo LG?** Nenhuma informação com base em documento dessa natureza foi apresentada pelo contribuinte à fiscalização, apesar de muitas outras informações terem sido obtidas de vinculadas e apresentadas à fiscalização pelo contribuinte. Isto se deu em todas as planilhas PIC, ao mostrar milhares de operações entre vinculadas e clientes no exterior, e particularmente quando o contribuinte corrigiu o erro n.º 5, ao demonstrar no método CPL os custos de produção (anexo n.º 6 E), atendendo o disposto no art. 13, § 2º, da IN SRF n.º 243/2002.

tipo	quantidade	percentual
1 – entre terceiros	931	0,4%
2 – cliente LG	3.489	1,6%
3 – fornecedor LG	218.885	98,0%
	<b>223.305</b>	<b>100,0%</b>

**Tabela n.º 11 – fornecedores e clientes dos itens parâmetro**

E aqui, peço vênha e me valho da decisão a quo que faz a seguinte ponderação a respeito:

**Na falta das informações prestadas pela contribuinte sobre as empresas vendedoras, restou à fiscalização buscar elementos e critérios para dar cumprimento ao art. 9º da IN SRF n.º 243/2002.** Segundo o critério adotado, o método PIC só foi aceito quando as operações entre as partes independentes (utilizadas como base para fixação do preço parâmetro do método PIC) têm nível de representatividade (nível comercial) superior a 5%, em relação à quantidade de importações realizadas pela interessada com o mesmo produto em operações com partes vinculadas (sujeitas ao controle de preços de transferência). Assim, se a contribuinte importou 100 unidades de uma empresa vinculada, deve comparar

com pelo menos 6 unidades transacionadas por partes independentes (nível comercial = 6%).

Foram feitas 259.079 comparações pelo método PIC preços independentes comparados. A tabela abaixo, extraída do relato fiscal, mostra que a grande maioria dos itens comparados tem baixo nível comercial. Por exemplo, em 77,8% das comparações o nível comercial é menor que 5%.

nível comercial	quantidade	percentil
< 0,001%	14.588	5,7%
< 0,01%	50.425	19,5%
< 0,1%	101.013	39,0%
< 1%	161.580	62,4%
< 5%	201.659	77,8%
< 10%	216.217	83,5%
< 20%	230.243	88,9%

Ou seja, **na ausência de informações prestadas pela recorrente sobre as empresas vendedoras**, restou à autoridade fiscal atuante buscar elementos para aplicação do art. 9º da IN SRF n.º 243/2002.

No relatório de auditoria fiscal consta que a recorrente comparou preços de compra com preços de revenda, em quantidades relativas a atacado com relativas a varejo, o que suscitou a necessidade de promover os ajustes para minimizar as diferenças decorrentes de condições de negócios distintas.

Como salientou a decisão a quo:

Se assim não fosse, **a não apresentação dos documentos de emissão da empresa vendedora implicaria, neste caso concreto, aceitação pelo Fisco de comparações de preço em níveis comerciais**, por exemplo, de 0,001%, como ocorreu para o produto “0CK104BF56A”, em que foram comparados preços unitários de compras, entre transações que envolveram aproximadamente 214 milhões de unidades e transações que envolveram apenas 8 unidades.

As alegações da recorrente quanto ao caso *Nissan*, invocado tanto na impugnação quanto na peça recursal, que entendeu em primeiro grau afastar a regra de representatividade mínima antes da edição da lei n.º 12.715/2012, entendendo que além de ser um caso e julgados próprios, o fato da edição da MP n.º 563/2012, convertida na Lei n.º 12.715/2012, que deu nova redação ao artigo 18 da Lei n.º 9.430/1996 que passou a exigir a representatividade mínima de 5%, não foi o aplicado no presente caso.

Aqui se aplicou a normativa então vigente já citada anteriormente, na aplicação do artigo 9º da IN SRF n.º 243/2002. **Em nenhum momento a autoridade fiscal atuante invoca o novo ordenamento legal, apesar de estar fiscalizando em 2016 e 2017 o ano-calendário de 2012.** Apenas se valeu de critérios para minimizar os efeitos, conforme consigna no relatório da auditoria fiscal:

Note-se que isto não elimina os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, pois permanecem as comparações com nível comercial maior ou igual a 5% e menor que 100%.

Mas duas razões sustentam esse procedimento: 1º) **mesmo o ajuste de quantidade não elimina, mas minimiza os efeitos, conforme o caput do art. 9º da IN SRF n.º 243/2002;** 2º) há uma gradação nesses efeitos, que são inversamente proporcionais ao nível comercial, isto é, quanto menor o nível comercial maior o efeito provocado sobre os preços comparados, o que decorre diretamente da prática de preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador, mencionada no § 4º, in fine, do art. 9º da IN SRF n.º 243/2002. Assim o corte a 5% a um tempo minimiza distorções e limita-se ao que é mais danoso.

Eliminadas as comparações com nível comercial inferior a 5%, três situações diferentes surgem com relação aos itens comparados:

- 1ª) itens comparados não afetados pelo expurgo: são os itens cujas comparações apresentaram todas nível comercial igual ou maior que 5%. Nesse caso, não havendo comparação a ser expurgada, o preço parâmetro calculado pelo contribuinte foi aceito pela fiscalização, sendo mantido o método PIC.
- 2ª) itens comparados parcialmente afetados pelo expurgo: são os itens cujas comparações apresentaram umas nível comercial menor que 5% e outras nível comercial igual ou maior que 5%. Nesse caso, a fiscalização expurgou todas as comparações com nível comercial inferior a 5%, manteve as comparações com nível comercial igual ou maior que 5%, e recalculou o preço parâmetro com base nas comparações não expurgadas, sendo mantido o método PIC, cujo cálculo está demonstrado no anexo n.º 16.
- 3ª) itens comparados totalmente afetados pelo expurgo: são os itens cujas comparações apresentaram todas nível comercial menor que 5%. Nesse caso, sendo expurgadas todas as comparações, não foi possível a manutenção do método PIC, e a fiscalização determinou o preço parâmetro com base em outros documentos, com a adoção do método PRL, detalhado no tópico n.º 10 deste relatório e demonstrado no anexo n.º 17. [Grifos do original.]

Ou seja, o critério utilizado está devidamente fundamentado nos autos, mostrando-se razoável e proporcional, dadas as informações disponíveis. Nesse sentido, vejo nesta postura do procedimento fiscal apenas dar efetividade ao artigo 9º da IN SRF n.º 243/2002 ao caso concreto. (*negrejou-se*)

E, para além desse contexto fático específico que impôs à autoridade fiscal a aplicação do critério questionado, tem-se que no paradigma n.º 1401-002.122, correspondente ao referido “caso Nissan”, a matéria em questão sequer foi objeto de decisão. Em seu relatório consta que *o método PIC foi aceito pela fiscalização apenas quando a quantidade comparada representava mais do que 2% do total consumido do produto importado*, mas o julgamento de 1ª instância foi convertido em diligência para que, dentre outros aspectos, a autoridade fiscal prestasse *esclarecimentos sobre os critérios utilizados pela fiscalização para desconsideração do método PIC*, sendo que da diligência *resultou em redução parcial dos ajustes tributáveis, reconhecendo-se os equívocos incorridos pela autoridade fiscal, que decorreram na procedência parcial da impugnação, sendo diante da exoneração de parte do lançamento, interposto recurso de ofício*.

Quanto aos ajustes pelo método PIC, está relatado que a decisão de 1ª instância somente consignou que:

E, conforme Demonstrativo de Documentação do PIC (fls. 4897/4898) a contribuinte fez, até prova em contrário (novamente, ônus da fiscalização) os ajustes cambiais, nos termos do caput do supra transcrito artigo 11 da IN SRF n.º 243/2002. Quanto aos §§ 1º e 2º, esses são inaplicáveis ao caso.

Assim, por todo o exposto, há que se considerar improcedente a desconsideração do método PIC, em relação aos produtos relacionados no Demonstrativo Comparativo PIC x PRL, para os quais a fiscalização, utilizando os métodos PRL60 e PRL20/60, apurou ajustes no total de R\$ 3.614.858,35 (fl. 4899) – que devem ser excluídos da tributação, conforme a seguir sintetizado (valores em reais):

[...]

A negativa de provimento ao recurso de ofício, por sua vez, teve em conta, apenas, o reconhecimento pela autoridade fiscal dos erros antes cometidos:

Quanto ao Recurso de Ofício, nego provimento, pois os erros de cálculo no PRL e indevida desconsideração do PIC, conforme relatado, foram confirmados através de diligência fiscal, a qual derivou no consequente cancelamento da exigência fiscal de IRPJ e CSL, bem como da multa e dos juros decorrentes, recompondo-se acertadamente os saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSL da Nissan.

Ou seja, diante da retificação da acusação fiscal em diligência, a discussão da legislação tributária de regência foi subtraída dos Colegiados de 1ª e 2ª instância, inexistindo no referido julgado, sequer, a justificativa apresentada pela autoridade lançadora para reverter o ajuste questionado.

Quanto ao paradigma nº 105-16.711, a divergência jurisprudencial foi suscitada pela Contribuinte com base nos seguintes excertos do referido julgado:

#### **EMENTA**

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO DOS PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS (PIC) - COMPARAÇÃO COM PREÇO FUTURO - As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III (PIC – PRL E CPL) serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos. Improcedente o lançamento que utiliza preço parâmetro futuro para ajustar o preço de transferência de período pretérito. (Lei 9.430/96 art. 18 § 1º).

#### **VOTO VENCEDOR**

“(…) **A determinação do custo dos bens adquiridos deve ser feita com base na média aritmética dos preços de bens similares, inexistindo qualquer norma que obrigue que se determine um número mínimo ou máximo de amostras.** Ademais, como já ressaltamos, se o contribuinte não cumpre aquilo que a lei lhe obriga, nasce para a Fiscalização o direito de, com os recursos que dispuser, apurar o preço parâmetro..”

A singeleza destas referências já indica que a Contribuinte não se desincumbiu de seu ônus de demonstrar analiticamente o dissídio jurisprudencial, o que se confirma no exame do paradigma e da complexidade e variedade dos debates lá estabelecidos.

Infere-se, do exposto no recurso especial, que a pretensão da Contribuinte é extrair do paradigma, a partir da afirmação de inexistência de *norma que obrigue que se determine um número mínimo ou máximo de amostras*, uma objeção em face do critério adotado pela autoridade lançadora, segundo o qual *o método PIC só foi aceito quando as operações entre as partes independentes (utilizadas como base para fixação do preço parâmetro do método PIC) têm nível de representatividade (nível comercial) superior a 5%, em relação à quantidade de importações realizadas pela interessada com o mesmo produto em operações com partes vinculadas (sujeitas ao controle de preços de transferência)*, e isto para atendimento à determinação do art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, de que sejam minimizados *os efeitos provados sobre os preços a serem comparados, por diferença nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo.*

Segundo a ementa do julgado, tal se deu, naquele caso, também na determinação de ajustes pelo método PIC. Como relatado no paradigma, foram identificadas as seguintes divergências nos cálculos do sujeito passivo:

[...], autoridade fiscal, amparada nas disposições do art. 39 da IN SRF nº38, de 1997, promoveu a realização dos cálculos. Para tanto, selecionou amostra, tendo encontrado, em três dos itens selecionados (CLETHODIN TÉCNICO E KASUMIN TÉCNICO,

pelo método PRL, e FLUMYZIN 500, pelo método PIC), ajuste a ser efetuado, razão pela qual efetivou os lançamentos tributários.

Registre-se que a Instrução Normativa SRF nº 38/97, no ponto indicado, apenas referia, genericamente, a possibilidade de a autoridade fiscal recompor os cálculos do ajuste, na hipótese de insuficiência da documentação apresentada:

Art. 39. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional - AFTN, encarregados da verificação:

I - a indicação do método por ela adotado;

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo, observado o disposto nos arts. 33 a 35.

Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFTN encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando um dos métodos referidos nesta Seção.

No relatório da defesa apreciada no paradigma, o único questionamento que refere amostragem estabelecida pela autoridade fiscal seria a *violação ao "Princípio de Operações Atípicas"*, visto terem sido consideradas vendas para um único cliente que representaram tão somente 35% do total importado no ano calendário de 1999 do produto CLETHODIM TÉCNICO e apenas 2% do total importado no mesmo ano relativamente ao produto KASUMIN TÉCNICO. Quanto a este ponto, relata-se que, *diante das alegações da empresa de que a autoridade fiscal não teria analisado as memórias de cálculo apresentadas e de que não tinham sido consideradas todas as vendas efetuadas no ano-calendário de 1999*, a autoridade julgadora de 1ª instância converteu o julgamento em diligência, recebendo em resposta que:

Respondendo ao solicitado, a autoridade fiscal apresentou o Relatório de fls. 482/485, através do qual afirmou que na formação do Preço Parâmetro dos produtos Clethodin Técnico e o Kasumin Técnico teriam sido consideradas todas as operações de revenda; de que não existia nenhuma operação de revenda do produto Flumyzin 500 e que o demonstrativo de fls. 428 não teria sido apresentado à fiscalização.

Em face desta resposta, a Contribuinte reiterou *que no cálculo da autoridade fiscal para apurar o preço parâmetro, deveria ser reiterado que teria sido utilizado apenas 35% e 2% do total importado dos produtos Clethodin Técnico e Kasumin Técnico*. Sua defesa não foi acolhida em 1ª instância, e em recurso voluntário tais questionamentos foram reiterados, além de, relativamente ao produto Flumyzin 500, também ter sido indicado que a autoridade fiscal *considerou um número ínfimo de importações (apenas duas) na formação do preço parâmetro, alegando-se que:*

- que as operações de importação do princípio ativo Flumyzin 500 realizadas pela recorrente em 1999 perfizeram o montante de 21.480 Kg (fls. 177) e foram comparadas com apenas duas importações realizadas pela empresa Du Pont do Brasil S/A que somadas tiveram por objeto tão-somente 10 Kg do referido princípio ativo (fls. 176);

- que, mesmo não tendo a IN 38/97 previsto um número mínimo de amostras, estas devem ser colhidas em número razoável de itens para bem refletir o universo pesquisado, o que não ocorreu no presente Auto de Infração;

[...]

- que houve cerceamento do direito de defesa na aplicação do método PIC, vez que: a) não foram colhidas amostras para análise dos produtos importados por terceiros independentes considerados na formação do preço parâmetro utilizado (transcreve manifestações do Conselho de Contribuintes); e b) não foram juntados aos autos os

instrumentos contratuais pactuados pelos terceiros independentes nas transações utilizadas como parâmetro, que comprovem a inexistência de condições especiais pactuadas, justificadoras de ajustes como prazos de pagamento, funções exercidas pelas partes, riscos assumidos e direitos concedidos às partes;

O voto do ex-Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, neste ponto condutor do paradigma, analisa o questionamento referido como “formação do preço parâmetro por parte da autoridade fiscal, a partir, apenas, de parcela das saídas realizadas pela empresa, tendo sido desconsideradas as saídas com agregação de valor”, quanto aos “produtos Clethodin Técnico e Kasumin Técnico”, mas evidencia que, quanto a este aspecto, os ajustes foram com base no método PRL:

O que fez então a Fiscalização? O que se observa é que, primeiro, foi aplicado exatamente o método que a recorrente alegou ter utilizado (apesar de não explicar as divergências detectadas entre os valores consignados nas planilhas apresentadas e na Declaração de Informações, e não apresentar as memórias de cálculo). Segundo, a aplicação do PRL, por óbvio, levou em consideração as vendas dos produtos.

Rebela-se a contribuinte pelo fato da autoridade fiscal determinar o preço parâmetro com base em um número pequeno de vendas, deixando de considerar operações em que houve agregação de valor ao bem importado no processo produtivo.

Depreende-se, contudo, que o procedimento adotado pela autoridade fiscal consubstanciou-se nos seguintes fatos:

- na medida em que foram identificadas operações de revenda com os produtos submetidos ao ajuste, optou-se por utilizar o método PRL (repise-se, mesmo método que a recorrente alega ter utilizado);
- a opção por um determinado método impõe que, em relação a um determinado bem, ele seja consistentemente utilizado durante todo o período de apuração;
- o preço parâmetro foi determinado pelo método PRL para toda a quantidade de estoque disponível, uma vez que todas as importações dos itens em referência foram efetuadas de pessoas vinculadas e o estoque final deles, em 31 de dezembro de 1999, era zero.

Com relação a tal argumentação, cabe considerar, ainda, que o preço parâmetro é determinado, em observância ao comando legal, para que se possa comparar com o custo apropriado no resultado do exercício. Nesse sentido, não parece que possa surgir, ao menos no caso vertente, qualquer distorção decorrente da utilização de um número menor de vendas, eis que o parâmetro (preço de revenda), no âmbito de uma economia tida como estabilizada, não deverá sofrer variações significativas.

Logo, não é neste ponto que se localiza a suposta interpretação divergente suscitada pela Contribuinte. Quanto ao “produto Flumyzin 500”, localiza-se o ponto do voto destacado pela Contribuinte na resposta do Conselheiro Relator aos seguintes argumentos:

Sustenta a recorrente que o argumento da Turma Julgadora no sentido de que a IN 38/97 não determina número mínimo de amostras a serem consideradas não se coaduna com o princípio arm's length. Aduz **que é dever do aplicador da legislação dos preços de transferência buscar um número representativo de transações não controladas que tenham por objeto o mesmo bem**, pois, para ela, tomar-se como preço de mercado aquele praticado em apenas duas operações isoladas implica gravíssima distorção do preço parâmetro, sendo prática inadmissível no controle dos preços de transferência. Nessa mesma linha, alega ainda: que as operações de importação do princípio ativo Flumyzin 500 realizadas pela recorrente em 1999 perfizeram o montante de 21.480 Kg (fls. 177) e **foram comparadas com apenas duas importações realizadas pela empresa Du Pont do Brasil S/A que somadas tiveram por objeto tão-somente 10 Kg do referido princípio ativo (fls. 176)**; que, mesmo não tendo a IN 38/97 previsto um número mínimo de amostras, estas devem ser colhidas em número razoável de

**itens para bem refletir o universo pesquisado**, o que não ocorreu no presente Auto de Infração; que, para que o Fisco possa entender estar o contribuinte obrigado a preços de mercado na época em que efetuou suas transações, deve ele se utilizar de dados que também eram acessíveis ao contribuinte à época; que não é permitido o uso de informações privilegiadas do Fisco e pelo Fisco, de uso interno, como elemento probatório (Siscomex, por exemplo), particularmente quanto ao PIC e ao PVEx; que, no presente caso, a empresa nunca teve acesso a dados que lhe permitissem aferir, por meio do SISCOMEX, ou qualquer outra base de dados oficial, o preço pago por outras empresas na importação; que, por duas vezes, a Autoridade Fiscal se valeu de informações não abertas à empresa: 1) no emprego do SISCOMEX; e 2) na intimação a contribuinte de forma individualizada; que, ainda que se considerassem as informações acessíveis à empresa após a ciência do Auto de Infração, elas seriam irrelevantes, tendo em vista que seus preços de transferência teriam que ter sido fixados muito antes da fiscalização, à época da ocorrência do fato gerador; que o método PIC somente tem aplicabilidade em setores nos quais os preços praticados são acessíveis publicamente, assim, não tendo a empresa acesso aos preços praticados por seus concorrentes no momento do fato gerador, não pode aplicar o método em referência; que a lei é expressa sobre a forma de apuração dos preços médios; que somente publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, ou pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, são válidos para a apuração dos preços médios; que houve cerceamento do direito de defesa na aplicação do método PIC, vez que: a) não foram colhidas amostras para análise dos produtos importados por terceiros independentes considerados na formação do preço parâmetro utilizado; e b) não foram juntados aos autos os instrumentos contratuais pactuados pelos terceiros independentes nas transações utilizadas como parâmetro, que comprovem a inexistência de condições especiais pactuadas, justificadoras de ajustes como prazos de pagamento, funções exercidas pelas partes, riscos assumidos e direitos concedidos às partes; que não existe certeza de que as operações realizadas pelos terceiros independentes foram verdadeira e precisamente declaradas ao Fisco, porque a experiência tributária mostra que as informações declaradas pelo importador à Autoridade Fiscal nem sempre correspondem exatamente à realidade. Aduz que, muitas vezes o importador declara tratar-se de um produto de valor mais reduzido quando na realidade a importação tem por objeto outro, de maior valor, com o objetivo de reduzir o recolhimento dos impostos aduaneiros, e, em outros casos, informações corretas são registradas por engano; que a declaração prestada pela empresa DU PONT DO BRASIL S/A está desacompanhada do respectivo estatuto social e do documento de identidade e instrumento de procuração do subscritor, assim, mesmo que fosse aceitável a utilização de meras declarações de terceiros pela Autoridade Fiscal, estas não poderiam prevalecer no presente caso concreto em razão da ausência dos referidos documentos; que, para que o ato do lançamento seja perfeito, é imprescindível que o instrumento de formalização contenha minuciosa e correta descrição dos fatos e a disposição legal infringida; e que a formação do preço parâmetro levou em consideração operações realizadas em período diverso (2001) daquele em que praticadas as importações pela empresa.

No que tange a esse conjunto de argumentos, nos alinhando com o decidido pela autoridade de primeiro grau, ressaltamos, em primeiro lugar, que, em conformidade com o art. 6º da IN SRF nº 38/1997, a determinação do custo dos bens adquiridos deve ser feita com base na média aritmética dos preços de bens similares, **inexistindo qualquer norma que obrigue que se determine um número mínimo ou máximo de amostras**. Ademais, como já ressaltamos, se o contribuinte não cumpre aquilo que a lei lhe obriga, nasce para a Fiscalização o direito de, com os recursos que dispuser, apurar o preço parâmetro. *(negrejou-se)*

Resta evidente, nestes termos, que a discussão teve em conta a baixa expressão de amostras de importação selecionadas pela autoridade lançadora para aferição do preço de mercado a ser comparado com os praticados pelo sujeito passivo. Para além de o debate acerca do “número mínimo ou máximo de amostras” se dar em face de um contexto fático e jurídico

totalmente distinto do presente nestes autos, fato é que, no ponto destacado pela Contribuinte, a decisão do paradigma seria desfavorável ao sujeito passivo.

A ementa, contudo, foi favorável ao sujeito passivo, mas nos termos do voto vencedor do ex-Conselheiro José Clóvis Alves, que assim consignou:

A maioria da câmara afastou a tributação em relação ao produto Flumyzin 500 em virtude do ajuste de preço relativos às importações realizadas em 1.999 terem sido comparadas com importações feitas em 2.001, por contrariar a lei especialmente o artigo 18 § 1º da Lei nº9.430/96, verbis:

[...]

§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

[...]

A legislação determina o ajuste de preços praticados nas importações com empresas vinculadas, ele é feito obviamente quando a empresa adota o lucro real, trimestral ou anual. A lei determina que a média aritmética do preço comparado deve ser feito durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos, o que elimina a possibilidade de ajuste feito com base em preços futuros como fez a fiscalização no presente caso.

[...]

Caso o contribuinte contrarie a legislação tributária, em qualquer hipótese que redunde em recolhimento a menor de tributo sua postergação indevida, deve ele ser autuado. Porém não pode ser tida como infração a utilização de determinado valor de importação em um ano tomando-se como base um preço futuro. Primeiro porque não pode ser infração aquilo que o contribuinte não conheça no momento da apuração do resultado um preço futuro, naquele momento em 1.999, nem a empresa e muito menos a fiscalização se tivesse por exemplo comparecido em janeiro de 2.000, saberia que outra empresa iria importar o produto por valor menor em 2.001.

Assim, o erro constatado no procedimento fiscal analisado no paradigma não foi a dimensão da amostra, mas sim o período ao qual se referia a extração de dados.

Por todo o exposto, o primeiro paradigma não evidencia decisão que possa ser contraposta ao recorrido, e o segundo paradigma opera em cenário fático e jurídico substancialmente distinto daquele debatido nestes autos. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria “ilegalidade da desconsideração do método PIC no caso dos autos: inexistência de um critério legal de representatividade mínima”.

Em conclusão, o presente voto é no sentido de NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte nas duas matérias em que o I. Relator restou vencido, por entender pelo seu conhecimento.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

