



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16643.000322/2010-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.195 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 14 de julho de 2022
Recorrente NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

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.

NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO MÉTODO MAIS BENÉFICO AO CONTRIBUINTE. PARADIGMA REFORMADO. Não serve como paradigma acórdão que, na data da interposição do recurso, foi reformado na matéria que aproveitaria à recorrente.

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, em não conhecer do recurso em relação à matéria “Preço CIF x Preço FOB”, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento; (ii) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso em relação à matéria “necessidade de observância do método mais benéfico ao contribuinte – ônus da prova da autoridade fiscal”.

(documento assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

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 interposto por NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1401-002.279, na sessão de 22 de fevereiro de 2018, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a argüição de ilegalidade na IN SRF n.º 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão.

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

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

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.

A utilização do método mais favorável é uma faculdade do contribuinte, e não uma imposição à fiscalização.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DA COMPATIBILIDADE ENTRE A LEI Nº 9.430/96 E OS PRINCÍPIOS DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE.

Não há contradição entre as disposições da Lei n.º 9.430/96 e o art. 9º da Convenção Modelo da OCDE. O art. 9º da Convenção Modelo da OCDE incorporou o princípio do arm's length price sem impor obstáculos à aplicação da legislação de preços de transferência dos países contratantes. As operações realizadas entre empresas brasileiras e pessoas jurídicas domiciliadas em paraísos fiscais sujeitam-se aos ajustes dos preços de transferência, nos termos do art. 24 da Lei n.º 9.430/96.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO NO PERCENTUAL MÍNIMO. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Multa de ofício aplicada no mínimo legal de 75% não pode ser excluída a pedido do contribuinte, por expressa obediência à imposição normativa.

APLICAÇÃO DA TAXA SELIC COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO. LEGALIDADE.

Improcede a alegação de não aplicação da taxa SELIC como índice de atualização. Aplicação baseada em normas legais. Legalidade. Súmula CARF n.º 04.

JUROS DE MORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO. CÁLCULO INDIRETO. POSSIBILIDADE. A multa de ofício incide sobre o valor do crédito tributário devido e não pago, acrescido dos juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, logo, se os juros moratórios integram a base de cálculo da referida multa, necessariamente, eles comporão o valor da multa de ofício devida.

EXCLUSÃO DE JUROS. APLICAÇÃO DO ART. 24, DA LEI Nº 11.457/2007. IMPOSSIBILIDADE.

A inobservância da norma que estabelece prazo de 360 dias para julgamento constitui-se em prazo impróprio, ao qual não se estabeleceu sanção contra o descumprimento. Não se exclui aplicação de juros pelo descumprimento de tal prazo. Inexistência de previsão legal.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurado no ano-calendário 2005 a partir da constatação de diferenças nos ajustes de preços de transferência. Depois de converter o julgamento em diligência, a autoridade julgadora de 1ª instância considerou parcialmente procedente a impugnação, sendo que esta exoneração não se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 2177/2200). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 2324/2365).

Cientificada em 04/04/2018 (e-fls. 2371), a Contribuinte opôs embargos de declaração em 06/04/2018 (e-fls. 2372/2381), arguindo omissões *(i) com relação à falta de análise de “prova técnica” apresentada; e (ii) com relação ao direito à comprovação do método mais benéfico, para a apuração dos preços de transferência, no curso do contencioso administrativo.* Seguiu-se a rejeição dos embargos em exame de admissibilidade, porque constatado que *a decisão embargada apresenta clara e suficiente argumentação em sentido oposto ao defendido pela embargante no primeiro ponto, e de que o entendimento adotado pelo Colegiado, no segundo ponto, dispensaria a análise dos documentos referidos.*

Notificada da rejeição dos embargos em 22/06/2018 (e-fls.2438), a Contribuinte interpôs recurso especial em 05/07/2018 (e-fls. 2439/2500) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2691/2699, do qual se extrai:

(1) “ilegalidade da IN 243/02”

[...]

(2) “preço CIF x preço FOB”

Decisão recorrida:

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

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

Acórdão paradigma n.º 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 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.

Acórdão paradigma n.º 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 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.

[...].

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 do preço parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador*, 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* (segundo acórdão paradigma).

(3) “necessidade de observância do método mais benéfico ao contribuinte – ônus da prova da autoridade fiscal”

Decisão recorrida:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.

A utilização do método mais favorável é uma faculdade do contribuinte, e não uma imposição à fiscalização.

Acórdão paradigma n.º 103-22.017, de 2005:

IRPJ. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

A obrigação de dedutibilidade do maior valor apurado impõe ao Fisco, não só a utilização do método menos gravoso, mas também a demonstração, a cargo deste, de que o método utilizado atende a este requisito.

[...].

Contudo, o fato de não ter a recorrente aplicado qualquer dos métodos previstos na legislação não confere à autoridade fiscal a discricionariedade para selecionar dentre eles o que lhe aprouver, obrigada que está a utilizar o método mais benéfico ao contribuinte, a teor do § 4º do art. 18 da Lei n.º 9.430/96:

[...].

Seda ilógico e contraditório que a lei conferisse ao contribuinte a opção de escolha pelo método que lhe fosse mais benéfico e, no caso em que o exercício dessa opção não fosse exercido, não exigisse do fisco que buscasse o resultado mais conveniente ao contribuinte, utilizando o método que resultasse na apuração do maior valor dedutível.

[...].

Tendo em vista o caráter de ato administrado vinculado do lançamento, o que, para o contribuinte, é opção, é obrigação para o fisco.

Esta obrigação de dedutibilidade do maior valor apurado determina, não só a utilização, pelo fisco, do método menos gravoso, mas também a demonstração, a cargo deste, de que o método utilizado atende a este requisito.

A ausência de demonstração, pela autoridade lançadora, de que os métodos por ela utilizados são os mais favoráveis ao contribuinte, contraria o disposto no art. 18, § 4º, da Lei n.º 9.430/96, imprestabilizando o lançamento.

No tocante a essa terceira matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que *a utilização do método mais favorável é uma faculdade do contribuinte, e não uma imposição à fiscalização*, o acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 103-22.017, de 2005) decidiu, de modo diametralmente oposto, que *a autoridade fiscal está obrigada [...] a utilizar o método mais benéfico ao contribuinte, a teor do § 4º do art. 18 da Lei n.º 9.430/96, e que esta obrigação [...] determina, não só a utilização, pelo fisco, do método menos gravoso, mas também a demonstração, a cargo deste, de que o método utilizado atende a este requisito*

(4) “possibilidade de comprovação do método mais benéfico no curso do processo administrativo”

[...]

Relativamente a essa quarta matéria, não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois se trata de situações fáticas distintas.

[...]

(5) “incidência de juros de mora sobre multa de ofício”

[...]

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

[...]

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, ADMITO, EM PARTE, o Recurso Especial interposto, no que se refere às matérias: (2) “preço CIF x preço FOB” e (3) “necessidade de observância do método mais benéfico ao contribuinte – ônus da prova da autoridade fiscal”.

A Contribuinte apresentou agravo contra o seguimento parcial, mas seguiu-se sua rejeição (e-fl. 2773/2779), conforme ciência promovida em 15/09/2020 (e-fl. 2798).

Aduz a Contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, que *demonstrou a ilegalidade do art. 4º, §4º, da IN 243/02, que determinava fossem considerados os valores de transporte e seguros (Preço CIF + I.I), cujo ônus tenha sido da empresa importadora, ainda que contratados com terceiros independentes, para fins de apuração do preço parâmetro do PRL 20 e 60, isto em face do disposto no art. 18, §6º da Lei n.º 9.430/96. Ainda, teria comprovado a necessidade de aplicação subsidiária do método de Preços Independentes Comparados (“PIC”), uma vez que a Recorrente fez prova efetiva (doc. 5 do Recurso Voluntário) de que tal método seria menos gravoso ao contribuinte no caso concreto, nos termos do artigo 18, §4º da Lei n.º 9.430/96, dado que, por inexistir, à época, o artigo 20-A no texto legal, possível seria a prova do método mais benéfico a qualquer tempo, inclusive no curso do contencioso.*

Seus argumentos não foram acolhidos, e a autoridade julgadora de 1ª instância apenas determinou a retificação de erros grosseiros de cálculo cometidos pela Fiscalização, com base na própria metodologia da IN 243/2002. Depois de referir os fundamentos do acórdão recorrido e a rejeição dos embargos opostos, a Contribuinte demonstra o prequestionamento das matérias, e aponta a divergência jurisprudencial na matéria “Preço CIF versus Preço FOB” a partir dos paradigmas n.º 9101-01.166 – onde, a despeito do referido julgado ter considerado situação ocorrida sob a égide da IN 38/97, a CSRF abordou os mesmos elementos do texto da Lei 9.430/96, que também podem ser aplicados à IN 243/02 – e n.º 108-09.763 – que admite a inclusão do valor do frete e do seguro somente quando o pagamento for feito a parte vinculada, de forma que tal custo deve ser neutro para fins de apuração do preço praticado quando a contratação houver sido feita com empresa independente. Em sentido oposto, o acórdão recorrido entende que os valores de frete e seguro, independentemente do fato de terem sido pagos ou não a parte vinculada, devem integrar o “preço praticado” para efeitos de apuração do preço parâmetro pelo PRL.

Apresenta quadro demonstrativo da divergência jurisprudencial e afirma claro que a questão da inclusão dos referidos valores no cálculo do preço parâmetro pelo PRL é controversa na jurisprudência administrativa.

Quanto à matéria “Necessidade de observância do método mais benéfico ao contribuinte – Ônus da prova da autoridade fiscal”, aduz que embora a Recorrente tenha demonstrado que o PIC seria mais benéfico, o acórdão recorrido desconsiderou o pleito de conversão do julgamento em diligência e validou o lançamento com base no método PRL. Defende a necessária observância do método mais benéfico para que a lógica das regras de preços de transferência não seja invertida, exigindo-se dos contribuintes que transacionam com partes vinculadas a prática de preços mais gravosos dos que seriam praticados com partes independentes.

Apresentou o paradigma n.º 103-22.017, dele destacando a determinação de que a obrigação de dedutibilidade do maior valor apurado impõe ao Fisco, não só a utilização do método menos gravoso, mas também a demonstração, a cargo deste, de que o método utilizado atende a este requisito, e que o fato de não ter a recorrente aplicado qualquer dos métodos previstos na legislação não confere à autoridade fiscal a discricionariedade para selecionar dentre eles o que lhe aprouver, obrigada que está a utilizar o método mais benéfico ao contribuinte.

Expõe quadro comparativo da divergência, e frisa que o acórdão recorrido determina expressamente que, iniciado o procedimento fiscal e aceito o método utilizado pelo sujeito passivo, a perda da espontaneidade impede alterações para adoção de outros métodos, assim baseando seu entendimento em um ônus de prova do contribuinte e numa faculdade do Fisco (de utilizar qualquer dos métodos, ainda que o mais gravoso, se o contribuinte não fez a opção devida antes do início do procedimento de fiscalização).

No mérito, quanto à primeira matéria que teve seguimento, reproduz doutrina e defende que somente seria aceitável que o preço “CIF + I.I” fosse considerado como passível de ajustes de preços de transferência se contratado com partes vinculadas (não independentes). Entende que a leitura do artigo 18, §6º, da Lei 9.430/96, é expressa nesse sentido, referindo a “custo, para efeito de dedutibilidade”, isto é, à formação do preço praticado, nada existindo que autorize esta aplicação na apuração do preço parâmetro. O entendimento da autoridade fiscal decorreria, assim, unicamente do disposto no art. 4º, §§ 4º e 5º da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002, que incorre em dupla ilegalidade: (i) a primeira consiste em considerar o “preço

praticado na importação” para fins de apuração do preço parâmetro do PRL. Isso só ocorre na sistemática do PRL 60 da IN 243/02, para fins de aplicação do critério de proporcionalidade (inexistente no texto da Lei 9.430/96); e (ii) a segunda consiste em incluir nesse preço praticado os valores de frete e seguro contratados com terceiros, o que contraria a lógica de preços de transferência (cujo controle é aplicável somente a operações entre partes independentes).

Confronta a premissa do acórdão recorrido - *evitar distorções decorrentes da comparação entre o preço parâmetro e o preço praticado pelo contribuinte* – argumentando que o preço parâmetro consiste em uma presunção legal, ao passo que o preço praticado é um dado fático, que necessariamente pressupõe operações praticadas entre partes independentes.

Defende, assim, que, *para fins de determinação do preço praticado, deve necessariamente ser aplicado o preço FOB, exceto se o frete e o seguro forem contratados com partes vinculados* e refere a Lei n.º 12.715/2012 que neste sentido teria determinado, e observa que *ainda que a Lei 9.430/96 não dispusesse sobre a metodologia de proporcionalidade, já dispunha que o preço praticado devia observar o preço FOB, exceto se frete e seguros fossem contratados com partes vinculadas (artigo 18, § 6º).* Em seu entendimento, *a Lei 12.715/12, ao introduzir a metodologia de proporcionalidade ao ordenamento legal (a partir de 2012), apenas deixou claro o que já era óbvio: jamais operações com terceiros independentes podem ser consideradas como preços praticados para fins de aplicação de regras de preços de transferência.*

E, na segunda matéria que teve seguimento, reafirma a prova feita acerca dos ajustes com base no método PIC para afirmá-lo menos gravoso, e defende sua prerrogativa de *fazer essa prova no curso do processo administrativo.* Reitera que este cenário somente mudou com a Lei n.º 12.715/2012, que restringiu *o momento da prova do método mais benéfico ao procedimento de fiscalização, assim supostamente vedando tal prova no curso do contencioso administrativo.* Adiciona que *as novas regras somente produzem efeitos para períodos posteriores a 2013.*

Refere o entendimento do paradigma contrário à *suposta prerrogativa do Fisco de adotar quaisquer dos métodos para efetuar o lançamento* e assevera que o acórdão recorrido incorre em dois erros graves: *(i) o primeiro consiste em contrariar o entendimento firmado no Caso Monsanto, fundamentado no artigo 18, § 4º, da Lei 9.430/96, que privilegia o método mais benéfico ao contribuinte para ajustes de preços de transferência; e (ii) o segundo, mais grave, consiste em restringir o direito de a Recorrente fazer prova do método mais benéfico no curso do processo administrativo, contrariando assim os princípios de ampla defesa, contraditório e verdade material.* Este segundo ponto é associado aos paradigmas apresentados para a quarta matéria, que não teve seguimento.

Subsidiariamente defende que, mesmo não se admitindo o entendimento do paradigma n.º 103-22.017, *não seria possível, sob qualquer perspectiva lógica ou jurídica, impedir o contribuinte de fazer prova do método mais benéfico no curso do contencioso administrativo,* e novamente refere que tal cenário somente foi alterado com a Lei n.º 12.715/2012. Acrescenta que interpretação contrária *necessariamente resultaria em situação que privilegia a tributação de valores que não constituem renda, em decorrência da simulação de um preço de mercado que, na verdade, caracteriza uma distorção da realidade (distante do que preconiza o princípio arm's length).*

Conclui pela *improcedência do entendimento adotado no acórdão recorrido e, tendo sido feita prova cabal — em sede de Recurso Voluntário — de que o método pic é mais benéfico que o PRL 60 no caso dos autos (doc. 5 do Recurso Voluntário), é evidente a*

necessidade de conversão do presente julgamento em diligência, para análise das provas que evidenciam que a aplicação de métodos alternativos resultam em menores distorções no preço praticado pelo contribuinte.

Assim finaliza seu recurso especial:

196. Diante do exposto, restou demonstrado que este Recurso Especial reúne todas as condições necessárias para ser regularmente processado, admitido e conhecido, uma vez que a matéria nele tratada foi devidamente prequestionada e o recurso se encontra fundado em divergência jurisprudencial, comprovada e analiticamente demonstrada.

197. Ante todo o exposto, merece ser reformado o v. Acórdão recorrido na medida em que restou patentemente demonstrado que:

(i) a metodologia prevista na IN 243/02 para o cálculo do preço parâmetro pelo PRL 60 é ilegal, na medida em que inova em relação aos termos do artigo 18 da Lei 9430/96, resultando em ajustes tributáveis superiores àqueles decorrentes da aplicação da sistemática legal;

(ii) o frete e o seguro, contratados com terceiros independentes, não devem ser computados no cálculo do preço praticado para fins de comparação com o preço-parâmetro, uma vez que esses valores não se sujeitam a ajustes de preços de transferência;

(iii) o método mais benéfico ao contribuinte (PIC, no caso) deveria prevalecer no caso dos autos;

(iv) a comprovação do método mais benéfico poderia ser feita no curso do processo administrativo, tendo em vista o Princípio da Verdade Material, da legislação que norteia o contencioso administrativo e, principalmente, das regras e princípios que norteiam as normas brasileiras de preços de transferência, que prestigiam o princípio *arm's length* e a prevalência do método mais benéfico, em especial quando existe comprovação do método PIC (por excelência, o método mais compatível com a realidade de mercado e com o princípio *arm's length*); e

(v) seria ilegal a incidência de juros SELJC sobre o valor da multa de ofício. 198. Assim, a Recorrente demonstrou a improcedência integral da exigência fiscal em questão, bem como o equívoco cometido pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção CARF ao interpretar os fatos e o direito aplicáveis na análise das operações cujas exigências foram mantidas.

199. Diante disso, requer-se seja dado integral provimento ao presente Recurso Especial para que seja reformado o r. Acórdão recorrido, sendo, por consequência, cancelada na sua totalidade a exigência objeto do Auto de Infração.

200. Caso assim não se entenda (o que se admite apenas para argumentar), a Recorrente requer a conversão do presente julgamento em diligência, para análise das provas que evidenciam que a aplicação de métodos alternativos resultam em menores distorções no preço praticado pelo contribuinte, considerando que a Recorrente fez prova cabal de que o método PIC é mais benéfico que o PRL 60 no caso dos autos.

201. Protesta-se, por fim, pela realização de sustentação oral por ocasião do julgamento perante essa CSRF.

Os autos foram remetidos à PGFN em 22/10/2020 (e-fls. 2900), e retornaram em 03/11/2020 com contrarrazões (e-fls. 2901/2925) nas quais a PGFN contesta a admissibilidade das duas matérias porque:

Em relação à matéria preço CIF x FOB, observa-se que os paradigmas apresentados pelo recorrente são antigos, não espelham a tese já pacificada na CSRF nos últimos anos. Aliás, sequer apresentam o mesmo contexto jurídico-normativo.

Assim, muito embora os acórdãos apontados como paradigmas não tenham sido especificamente reformados, não cumprem seu escopo por não apresentarem uma

divergência atual, não pacificada. Ao revés. O entendimento sobre a matéria já foi sedimentado na CSRF em sentido contrário à pretensão do ora recorrente.

O mesmo raciocínio é integralmente válido para a segunda matéria, “necessidade de observância do método mais benéfico ao contribuinte – ônus da prova da autoridade fiscal”.

Não há uma efetiva divergência de teses jurídicas. Há antes um quadro fático e probatório diverso.

No mérito, defende a prevalência do acórdão recorrido, observando que na primeira matéria a argumentação da Contribuinte é irreparável. Contudo, cotejada com o texto legal:

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

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

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

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

[...]

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

Na legislação brasileira, a comparação entre preços é a base dos métodos PIC e PVEx, ao passo que a comparação entre as margens de lucro fundamenta os métodos PRL, CPL, PVA, PVV e CAP, com uma peculiaridade: compara-se a margem de lucro praticada na transação controlada com a margem pré-estabelecida pelo legislador, presumindo-se que esta seria a margem de lucro utilizada por terceiros independentes.² Assim, no caso do PRL, o preço praticado na importação controlada será integralmente dedutível, desde que a empresa brasileira observe a margem de vinte ou sessenta por cento na revenda, em consonância à Lei nº 9.430/96.

[...]

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

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

[...]

Logo, para viabilizar a comparação com o preço parâmetro influenciado pelos valores do frete, seguro e imposto de importação, é imprescindível que esses valores também integrem os custos constantes no documento de importação, ou seja, tais parcelas devem ser incluídas no preço praticado pelas partes associadas, sob pena da comparabilidade restar prejudicada.

Reporta outro julgado neste sentido e doutrina, complementando *que a argumentação dos contribuintes consubstancia um “falso problema”*, defende a neutralidade presente na regra adotada, sem as “restrições de dedutibilidade” argüidas, *vez que o raciocínio parte da constatação de que os valores de frete, seguro e imposto de importação integram o custo de aquisição do produto e, dessa forma, repercutem no preço de revenda, como ocorre em condições normais de mercado.*

Cita outros julgados na mesma linha e requer seja mantida *a conclusão da DRJ e da decisão recorrida.*

Na segunda matéria, adota *como razões de manutenção da decisão recorrida os fundamentos indicados no acórdão de primeira instância.* Conclui que, *na ausência de dispositivo legal determinando à autoridade que obrigatoriamente utilize o método mais benéfico ao contribuinte, e que demonstre que o método utilizado atende a este requisito, vale aplicar a clássica regra de distribuição do ônus da prova, expressa no art. 373 do CPC/2015, ou seja, cabendo ao contribuinte interessado.*

Requer, assim, que o recurso especial não seja conhecido ou, então, que lhe seja negado provimento, mantendo-se o acórdão recorrido, quanto à matéria objeto de recurso especial, por seus próprios fundamentos e pelas razões por ela deduzidas.

A Contribuinte apresentara a petição de e-fls. 2803/2812 referindo a *extinção do voto de qualidade* e pleiteando o *imediato cancelamento do crédito tributário aqui exigido*, sendo negado conhecimento a esse requerimento pela Presidência do CARF conforme e-fls. 2927/2930, com ciência à Contribuinte em 04/10/2021 (e-fl. 2937).

Com o retorno dos autos a este Conselho, os autos foram sorteados indevidamente ao Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, porque antes já sorteados para relatoria desta Conselheira.

Fl. 11 do Acórdão n.º 9101-006.195 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16643.000322/2010-11

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A PGFN contesta a admissibilidade do recurso especial da Contribuinte quanto à matéria “Preço CIF x Preço FOB” porque os acórdãos comparados teriam sido editados em diferentes contextos jurídico-normativos.

De fato, no que diz respeito ao primeiro paradigma, n.º 9101-01.166, a própria Contribuinte refere que, *a despeito do referido julgado ter considerado situação ocorrida sob a égide da IN 38/97, a CSRF abordou os mesmos elementos do texto da Lei 9.430/96, que também podem ser aplicados à IN 243/02.*

Ocorre que 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 preço 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 uma 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 nº 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 do disposto no art. 4º, §§ 4º e 5º da Instrução Normativa SRF nº 243/2002. Logo, não há como constituir divergência jurisprudencial em face de paradigma que opera em cenário normativo anterior.

Acrescente-se que o paradigma nº 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 nº 213/2002. Neste sentido é o voto vencedor desta Conselheira no Acórdão nº 9101-005.799¹:

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

¹ 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.

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 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 n.º 243/2002 em reforço à sua interpretação do art. 18, *caput* e §6º, da Lei n.º 9.430/96, nos seguintes termos:

Pois bem, sobre o tema, na vigência da IN SRF n.º 243, de 2002, tenho opinião firmada a respeito da legalidade dessa norma complementar.

Entendo que os valores relativos a frete, seguro e imposto de importação devem compor a apuração do preço praticado, uma vez que compõem também o preço parâmetro. Isso porque o § 4º do art. 4º da IN SRF n.º 243/2002 reflete o disposto no § 6º do art. 18 da Lei n.º 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos (“§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação”).

[...]

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 n.º 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 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 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 4.º, §4.º, verbis:

Art. 4.º 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 § 1.º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 4.º 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, § 6.º, da Lei n.º 9.430/1996 autorizava a exclusão de frete, seguro e tributos, do cálculo do preço parâmetro. Portanto, não há qualquer alteração nesta sistemática que tenha sido procedida pela IN SRF n.º 38/97.

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 n.º 9101-002.426 também foi apreciada alegação de que *os dispositivos IN SRF n.º 38, de 1997, deveriam ser obrigatoriamente seguidos pela autoridade administrativa, especificamente a faculdade concedida pela norma à Contribuinte de não incluir na apuração do preço praticado os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação*, rejeitada no voto vencido do ex-Conselheiro André Mendes de Moura, e enfrentada em voto vencedor de mesmo teor do anterior da ex-

Conselheira Cristiane Silva Costa, novamente acompanhado apenas nas conclusões pelo ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Em reforço à conclusão de a orientação do Colegiado que proferiu os paradigmas não reformar o recorrido tem-se o Acórdão n.º 9101-002.424, proferido na mesma sessão de julgamento dos paradigmas, agora diante de exigência formulada sob os mesmos referenciais legislativos destes autos, e que, assim, resultou em decisão equivalente à adotada no acórdão recorrido. De fato, tendo em conta exigência pertinente ao ano-calendário 2005, a maioria da 1ª Turma da CSRF acompanhou o entendimento do relator, ex-Conselheiro André Mendes de Moura, que declara o alinhamento da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002 à interpretação que se extrai do art. 18 da Lei n.º 9.430/96, no sentido de que *integram o custo (apuração do preço praticado), para efeito de dedutibilidade (registra-se a exceção à regra geral disposta no art. 13 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977), o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação*. A maioria, nesse caso, se fez em favor da tese fazendária porque o ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, diversamente do que expresso nos paradigmas que interpretavam a legislação antes aplicável, acompanhou o mesmo relator do paradigma n.º 9101-002.426, pelas conclusões.

Confirmado, assim, que os acórdãos comparados operaram em diferentes cenários legislativos, e que esta circunstância foi determinante para a decisão do Colegiado que editou os paradigmas, a divergência jurisprudencial acerca da legislação tributária não se estabelece. *(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 da *inclusão do valor do frete e do seguro somente quando o pagamento for feito a parte vinculada, de forma que tal custo deve ser neutro para fins de apuração do preço praticado quando a contratação houver sido feita com empresa independente*, como aqui defende a Contribuinte.

Na declaração de voto apresentada no Acórdão n.º 9101-005.836², 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:

² 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.

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 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 pagos a empresa vinculadas.

Se as despesas de fretes e seguros foram efetivamente pagas para empresas não vinculadas, estas despesas deveriam ser neutras para efeito de apuração de preço de transferência, mesmo na hipótese de pagamento efetuado antes do 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, NEGÓ 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 integram o cálculo do preço parâmetro (método de ajuste), quando devidos a pessoa não vinculada ao importador*, mas isso em relação a exigências pertinentes ao ano-calendário 2000, antes da edição da Instrução Normativa SRF 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 n.º 9.430/1996 autorizava a exclusão de frete, seguro e tributos, do cálculo do preço parâmetro. Portanto, não há qualquer alteração nesta sistemática que tenha sido procedida pela IN SRF n.º 38/97.

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

Em reforço à conclusão de a orientação do *Colegiado* que proferiu os paradigmas não reformar o recorrido tem-se o Acórdão n.º 9101-002.424, proferido na mesma sessão de julgamento dos paradigmas, agora diante de exigência formulada sob os mesmos referenciais legislativos destes autos, e que, assim, resultou em decisão equivalente à adotada no acórdão recorrido. De fato, tendo em conta exigência pertinente ao ano-calendário 2005, a maioria da 1ª Turma da CSRF acompanhou o entendimento do relator, ex-Conselheiro André Mendes de Moura, que declara o alinhamento da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002 à interpretação que se extrai do art. 18 da Lei n.º 9.430/96, no sentido de que *integram o custo (apuração do preço praticado), para efeito de dedutibilidade (registra-se a exceção à regra geral disposta no art. 13 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977), o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação*. A maioria, nesse caso, se fez em favor da tese

fazendária porque o ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, diversamente do que expresso nos paradigmas que interpretavam a legislação antes aplicável, acompanhou o mesmo relator do paradigma n.º 9101-002.426, pelas conclusões.

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

Estas razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte 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 Colegiado³ 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 escorado 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

³ 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.

o paradigma, sob a perspectiva da Recorrente, a interpretação dada ao dispositivo legal em questão não teria se apoiado em normas complementares.

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

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

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

Contudo, esse entendimento não encontra eco no único paradigma indicado pela Recorrente, Acórdão 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 elucidada 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 ri.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 quanto à matéria “Preço CIF x Preço FOB”.

Com referência à matéria “necessidade de observância do método mais benéfico ao contribuinte – ônus da prova da autoridade fiscal”, a PGFN aponta inexistir *efetiva divergência de teses jurídicas*, mas apenas *um quadro fático e probatório diverso*.

No já referido Acórdão n.º 9101-005.837, este Colegiado acompanhou a Conselheira Lívia De Carli Germano em sua objeção à caracterização de dissídio jurisprudencial semelhante em face do mesmo paradigma n.º 103-22.017, sob os seguintes fundamentos:

Por fim, quanto à matéria **(3) “necessidade de observância do método mais benéfico ao contribuinte – ônus da prova da autoridade fiscal”**; a Fazenda Nacional sustenta o não conhecimento do recurso afirmando que o único paradigma apontado, o acórdão 103-22.017, proferido em 06 de julho de 2005, não é hábil para a comprovação da divergência jurisprudencial, uma vez que teria sido superado pelo acórdão 01-06.014, proferido em 14 de outubro de 2008 e publicado em 25 de julho de 2009, o qual teria fixado o mesmo entendimento do acórdão recorrido, no sentido de que a autoridade fiscal não está obrigada a utilizar o método mais favorável ao contribuinte.

De fato, o artigo 65 do RICARF/2015 estabelece em seu § 15:

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF n.º 39, de 2016).

No caso, o recurso especial foi interposto em 3 de outubro de 2017, em face de acórdão proferido em maio de 2017 e após ciência, em setembro de 2017, do despacho que rejeitou os embargos de declaração.

Portanto, na data da interposição do recurso o acórdão 01-06.014 já tinha sido publicado, e também a norma do artigo 67 do RICARF/2015 já continha o § 15 acima transcrito.

Resta analisar se acórdão 01-06.014 de fato reformou o acórdão apontado como paradigma (103-22.017) na matéria que aproveitaria o recorrente. E a resposta é positiva.

De fato, muito embora o acórdão 01-06.014 tenha negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional interposto em face do acórdão 103-22.017, isso somente ocorreu porque o precedente abordou duas matérias que somente dariam ensejo à reforma do acórdão recorrido caso fossem providas conjuntamente. No caso, o voto condutor deu razão à Fazenda Nacional quanto à primeira matéria, afirmando a reforma da decisão recorrida neste ponto, mas, por não concordar com a segunda, manteve a conclusão do acórdão recorrido, que decidiu por cancelar o lançamento. E essa primeira matéria é justamente a questão da necessidade de observância do método mais benéfico ao contribuinte.

Destaco trechos do voto condutor do acórdão 01-06.014 (grifamos):

(...)

Depreende-se do relatado que duas questões prejudiciais relativas à forma de apuração do método de preços de transferência PIC foram eleitas pela decisão recorrida como suficientes para invalidar o lançamento e, por conseguinte, dar provimento ao recurso voluntário, a saber:

(i) a indevida a aplicação do método de preços de transferência PIC (Preços Independentes Comparados) para cálculo do preço parâmetro sem que haja prévia demonstração pela fiscalização de o método ser menos gravoso que os demais admitidos pela legislação fiscal.

(ii) A ilegalidade da metodologia de cálculo do preço parâmetro adotada no lançamento fiscal ao utilizar preços de importação do ano de 2001 para comparação com importações realizadas pela recorrente no ano de 1997 e 1998.

Passo a examinar esses dois argumentos.

(...)

Não acompanho, portanto, a decisão recorrida que sustenta a obrigatoriedade de apuração pela fiscalização dos três métodos de cálculo antes de exigir qualquer ajuste de custo. A regra é clara ao estabelecer a hipótese de sua aplicação. Não vislumbro a existência de lacuna axiológica a ensejar a criação de uma solução normativa pelo intérprete, eis que não há divergência entre a regra que regula a escolha do valor de ajuste e seu propósito. Na verdade, a finalidade da norma ao estabelecer o valor mais favorável ao contribuinte é definir um procedimento que compatibilize os resultados caso haja valores distintos de ajuste. Só surgiria, portanto, o dever jurídico de o Fisco identificar o ajuste pelos três métodos de cálculo se a lei assim expressamente determinasse.

(...)

Com relação ao segundo argumento esposado pela decisão recorrida, verifico que os autuantes utilizaram para comparação com as importações de matérias-primas dos anos de 1997 e 1998, aquisições de produto similar realizadas no ano-calendário de 2001.

(...)

No caso dos autos, os agentes fiscais identificaram importações similares realizadas em 2001 e adotaram esses preços às importações para comparação com operações realizadas em 1997 e em 1998 para fins de acusar a pessoa jurídica de superfaturamento de custos. É bom lembrar que, entre os períodos de apuração do lançamento - 1997 e 1998 - e o ano de 2001, muitos eventos econômicos certamente influenciaram a composição dos preços relativos dos bens em questão. Considerar a taxa de câmbio como única variável importante na comparação de preços é subestimar a complexidade das economias modernas e a práticas de negócios internacionais. É só lembrar que nosso país passou por uma maxidesvalorização de sua moeda em 1999 e duas grandes crises mundiais que certamente afetaram a demanda marginal e as condições normais de mercado no país.

(...)

Desse modo, a comparação do método PIC tal como realizada pela fiscalização nos autos não assegura o convencimento do julgador sobre a invalidade do cálculo do preço parâmetro que serviu de base para a glosa de custos.

Assim, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Portanto, o voto condutor do acórdão 01-06.014 reformou o paradigma 103-22.017 na matéria que o Recorrente pretende discutir, sendo possível afirmar, inclusive, que quanto à matéria (3) *“necessidade de observância do método mais benéfico ao contribuinte – ônus da prova da autoridade fiscal”*, há convergência de entendimento entre este precedente reformador e o acórdão recorrido (1402-002.505).

Não é possível, assim, conhecer do recurso quanto à matéria (3) *“necessidade de observância do método mais benéfico ao contribuinte – ônus da prova da autoridade fiscal”*, em vista do disposto no § 15 do artigo 67 do RICARF/2015. *(destaques do original)*

Nestes autos, o recurso especial da Contribuinte foi interposto em 05/07/2018, também depois da reforma do paradigma indicado.

Assim, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente à matéria *“necessidade de observância do método mais benéfico ao contribuinte – ônus da prova da autoridade fiscal”*.

Em conclusão, **NEGA-SE CONHECIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora