



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



**Processo nº** 16561.720164/2014-45  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-005.843 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 08 de novembro de 2021  
**Recorrente** SCANIA LATIN AMERICA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada, entre os acórdãos recorrido e paradigmas, está amparada no exame de situações fáticas ocorridas sob a égide de planos normativos distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella que votaram pelo conhecimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

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 Andrea Duek Simantob (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo contribuinte, com base no art. 67 (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF) aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão n.º 1301-002.831, proferido pela Primeira Turma Ordinária da 3ª Câmara, na sessão de julgamento de 13 de março de 2018.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS.

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

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE COM BASE NA IN SRF N.º 243/2002. LEGALIDADE.

A Instrução Normativa SRF n.º 243/2002 não viola o princípio da legalidade, mas define critério de interpretação e aplicação da lei, compatível com o disposto no art. 18 da Lei n.º 9.430/1996.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

Na apuração do preço de transferência pelo método PRL60, devem ser adicionados ao preço praticado os valores de frete, seguro e o do Imposto de Importação, de modo a permitir a comparação do preço praticado com o preço parâmetro, no qual aquelas despesas já se encontram inseridas.

MULTA. PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. VEDAÇÃO.

É vedado no processo administrativo examinar a aplicabilidade da multa sob o prisma da proporcionalidade ou da razoabilidade, por implicar uma forma indireta de controle de constitucionalidade, o que foge à competência do CARF, nos termos do entendimento consagrado na Súmula CARF n.º 2.

JUROS DE MORA. EMPREGO DA TAXA SELIC. VALIDADE.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO.

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando os lançamentos relativos a IRPJ e a CSLL tiverem origem nos mesmos fatos, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Cientificada em 02/07/2018 (Termo, fl. 1445), a contribuinte interpôs recurso especial (fls. 1449/1490) em 12/07/2018 (fl. 1446), alegando divergência jurisprudencial em relação a três matérias:

- 1 - ilegalidade da IN 243/02
- 2 - preço CIF versus preço FOB
- 3 - incidência de juros de mora sobre multa de ofício

O recurso especial foi parcialmente admitido por meio do despacho da presidente da 3ª Câmara (fls. 1640/1644), tão somente com relação à 2ª matéria, cuja divergência restou assim examinada:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito, apenas em parte, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, por matéria recorrida (destaques do original transcrito):

[...]

**(2) “preço CIF versus preço FOB”**

***Decisão recorrida:***

***PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.***

*Na apuração do preço de transferência pelo método PRL60, devem ser adicionados ao preço praticado os valores de frete, seguro e o do Imposto de Importação, de modo a permitir a comparação do preço com o preço parâmetro, no qual aquelas despesas já se encontram inseridas.*

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

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

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

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

[...].

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

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

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

*Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, na apuração do preço de transferência pelo método PRL60, devem ser adicionados ao preço praticado os valores de frete, seguro e o do Imposto de Importação, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 9101-01.166, de 2011, e 108-09.763, de 2008) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na composição do custo é uma faculdade do contribuinte importador (**primeiro acórdão paradigma**) e que as despesas de fretes e seguros [...], para efeito de preço de transferência, só têm relevância quando pagas a empresa vinculadas, ou seja, se as despesas de fretes e seguros foram efetivamente pagas para empresas não vinculadas, estas despesas deveriam ser neutras para efeito de apuração de preço de transferência (**segundo acórdão paradigma**).*

[...]

Cientificada do despacho de admissibilidade, a contribuinte interpôs, tempestivamente, agravo que restou rejeitado pela presidente da CSRF nos termos do despacho de fls. 1676/1679.

A recorrente apresenta as seguintes alegações para a reforma da decisão recorrida quando à matéria que foi admitida, *verbis*:

[...]

(b) PRL 60 — Inaplicabilidade do “Preço CIF + LI” para determinação do preço praticado

95. O v. Acórdão recorrido adota entendimento no sentido de que a Recorrente deveria ter adicionado os valores de frete, seguro e Imposto de Importação ao “preço praticado”, para fins de controle de preços de transferência com base no método PRL 60. Ou seja, entendeu que deveria ter sido aplicado o “preço CIF + II” na apuração do PRL, em vez do “preço FOB” adotado pela Recorrente, muito embora os valores de frete e seguro tenham sido contratados com terceiros independentes.

96. Contrário ao entendimento do v. Acórdão, contudo, é o posicionamento da doutrina especializada<sup>11</sup>:

---

<sup>1</sup> “SCHOUERI, Luís Eduardo. “Preços de Transferência no Direito Tributário brasileiro”. 3 Ed. São Paulo: Dialética, 2013. pp. 288/289.

*“O objetivo do controle de preços de transferência (...) é monitorar as transações entre empresas vinculadas, justamente porque nelas o lucro pode eventualmente ser distorcido. Já nas transações independentes, dentre elas as contratações de frete e seguro com partes independentes, não haveria porque se falar em verificação da adequação dos preços praticados, já que eles lá seriam arm’s length e, portanto, adequados.*

*Se isso for verdadeiro para frete e seguro, com muito mais razão será possível estender tal conclusão para os tributos, pagos à própria autoridade brasileira.*

*Esse entendimento, ademais, evitaria a situação paradoxal de considerar-se uma comercialização a preço zero como transferência indevida de lucro (...).*

*No cálculo dos preços de transferência pelo PRL, a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação traria resultados igualmente distorcidos, já que tais valores referir-se-iam a pagamentos a terceiros independentes, que nada teriam a ver com as operações entre as empresas vinculadas.” (não destacado no original)*

97. 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). Neste caso, os custos de frete e seguro seriam passíveis de ajustes de preços de transferência por algum dos métodos previstos em lei (CPL, PIC ou PRL). Em nenhuma hipótese, contudo, o texto legal vigente à época permitia que tais valores, quando contratados com partes independentes, fossem considerados para fins de ajustes com base no PRL 60.

98. A leitura do artigo 18, § 6º, da Lei 9.430/96, é expressa nesse sentido. O custo de importações sujeito a ajustes (que considera o preço CIF + I.I., se o frete e o seguro forem contratados com terceiros independentes). Em hipótese alguma poderia ser considerado para ajustes com base no PRL 60. Confirma-se o teor do texto legal vigente à época dos autos:

**“(...) § 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. (..j)”**

99. Nota-se que a lei faz referência a “custo, para efeito de dedutibilidade”, isto é, à formação do preço praticado. Não há qualquer margem interpretativa que autorize aplicar o preço CIF+I.I. na apuração do preço parâmetro. O entendimento da autoridade fiscal e do v. Acórdão recorrido, nesse sentido, não decorre do texto legal, razão pela qual deve ser afastado. O entendimento das autoridades fiscais decorre, unicamente, dos § 4º e 5º, do artigo 40, da IN 243/02, transcrito abaixo:

**§ 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.**

**§ 5º Nos preços apurados com base nos métodos dos arts. 8º e 13, os valores referidos no § 4º poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado, para efeito de comparação.”**

100. Confrontando o texto da Lei 9.430/96 com o da IN 243/02, verifica-se, de forma clara, que o texto da IN 243/02 é inovador e ilegal (por resultar majoração de tributação). Nota-se que a IN 243/02 incorre numa dupla ilegalidade: (i) a primeira consiste em considerar o “preço praticado na importação” para fins de apuração do

preço parâmetro do PRL 60. 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 9430/96); 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).

101. Vale destacar que o principal argumento articulado pelo v. Acórdão recorrido é o de que a adoção do preço CIF+I.I., no caso dos autos, teria o objetivo de evitar distorções decorrentes da comparação entre o preço parâmetro e o preço praticado pelo contribuinte, uma vez que esses custos (frete, seguro e imposto de importação) estariam embutidos no cálculo do preço parâmetro.

102. No entanto, a premissa adotada pelo v. Acórdão recorrido é equivocada, uma vez que o preço parâmetro consiste em uma presunção legal (que é determinada por meio da aplicação de uma fórmula predeterminada e margens fixas, seja com base na metodologia da Lei 9.430/96, seja na metodologia da IN 243/02), enquanto o preço praticado é um dado fático, que necessariamente pressupõe operações praticadas entre partes independentes.

103. Dessa forma, independentemente do que dispõe a IN 243/02 para fins de determinação do preço parâmetro do PRL 60, fato é 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 vinculadas (o que não é o caso dos presentes autos).

104. Tanto isso é verdade que a Lei 12.715/12 (que introduziu a metodologia de proporcionalidade da IN 243/02 ao ordenamento legal, para períodos posteriores a 2012) abordou o tema e, como era de se esperar, determinou expressamente que o preço FOB (desconsiderando frete e seguro contratados com terceiros) comporia o preço praticado, para fins de apuração do preço parâmetro do PRL.

105. A nova legislação apenas tornou claro o que já era óbvio: Primeiro, que antes de sua edição, a apuração do preço parâmetro do PRL 60 não tinha qualquer relação direta com o preço praticado; e segundo, que, em hipótese alguma, antes ou depois de sua edição, jamais o preço praticado poderia contemplar custos e despesas de operações contratadas entre partes independentes (inclusive frete e seguro), pois isso seria contrário à própria lógica da legislação de preços de transferência.

106. Para tanto, a Lei 12.715/12 alterou a redação do §6º, do artigo 18, da Lei 9.430/96, para dispor que: “não integram o custo, vara efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas não vinculadas”.

107. 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). 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.

108. Portanto, é improcedente a alegação do v. Acórdão recorrido de que seria necessária uma “neutralização” do valor do frete, seguro e imposto de importação, para efeitos de comparação entre o preço-parâmetro e o preço praticado. Inclusive, como demonstrado, a Lei 12.715/12 (que trouxe ao ordenamento jurídico a metodologia da IN 243/02, aperfeiçoando-o) expressamente determinou que tais custos (desde que contratados com partes independentes) não fazem parte do preço praticado pelo contribuinte para fins de controle de preços de transferência, confirmando a falta de plausibilidade do argumento utilizado pelo v. Acórdão recorrido.

109. Portanto, sob qualquer perspectiva que se examine a questão, é certo que o preço praticado do PRL somente poderia considerar o Preço FOB, já que no caso concreto não houve contratação de frete e seguro com partes vinculadas.

Encaminhados os autos para a Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN em 19/11/2018 (fls. 1647), foram apresentadas contrarrazões ao recurso (fls. 1648/1655), nas quais se manifesta pela manutenção da decisão recorrida, concluindo, *verbis*:

Em suma: a interpretação do art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 defendida pela Fazenda Nacional apenas neutraliza a majoração do preço parâmetro decorrente da influência de frete, seguro e imposto de importação no preço de revenda do bem importado, no intuito de viabilizar a comparação entre grandezas equivalentes. Por consequência, não há que se cogitar em “restrição de dedutibilidade” de despesas pagas a terceiros independentes, uma vez que tais despesas continuam sendo dedutíveis, sem qualquer prejuízo ao contribuinte.

Cumpre reiterar, nesse passo, 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. Na hipótese do preço de revenda não ter sido influenciado por aquelas parcelas, por força de situação especial, cabe ao contribuinte demonstrá-la e, assim, requerer a não-inclusão correspondente no preço praticado, mantendo-se a comparação entre termos equivalentes (“preço praticado FOB” X “preço parâmetro FOB”).

Portanto, nenhum reparo há que se fazer à autuação neste particular.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

### 1. Do conhecimento

O recurso é tempestivo e foi regularmente admitido.

A PFN não questionou a admissibilidade da matéria recursal admitida.

Não obstante, entendo que não restou caracterizada a divergência suscitada, em face dos acórdãos paradigmas indicados, pelos motivos que passo a expor.

Com relação ao Acórdão paradigma n.º 9101-01.166, pelo que se extrai da própria ementa, verifica-se que o colegiado tratou de discussão relativa a período de apuração (ano 1998) em que vigia orientação normativa distinta da examinada no acórdão recorrido e, à despeito de também discutir quanto à correta interpretação do art. 18, § 6º da Lei n.º 9.430/1996, foi especificamente em face das disposições previstas no art. 4º do § 4º da IN.SRF n.º 38/1997 que se deu o acolhimento a tese da contribuinte. Confira-se a ementa:

#### 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.

Para que não parem dúvidas quanto ao fundamento da decisão paradigmática, transcrevo os principais excertos do voto da ex-conselheira Karem Jureidini Dias, *verbis*:

No tocante ao mérito, a questão cinge-se em saber se na determinação do preço praticado, pelo método PRL, há obrigatoriedade ou faculdade do contribuinte incluir os custos com frete, seguro e imposto de importação.

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:

[...]

Na jurisprudência desta Corte Julgadora é possível encontrar entendimentos nos dois sentidos. Ou seja, tanto no sentido de que os valores do frete, seguro e impostos deveriam integrar a apuração do "preço parâmetro", independentemente de a importação ter sido efetuada conforme cláusula FOB — Free on Board (Acórdão n.º 103-23.199 e acórdão recorrido), quanto no sentido de que se deve incluir o valor do frete e do seguro, somente quando o ônus tenha sido do importador (Acórdão 108-09.763, dentre



outros). Peço vênia para reproduzir os argumentos exarados nos votos condutores dos referidos acórdãos:

[...]

A despeito dos posicionamentos acima referidos, parece-me que o cerne da questão gira em torno de erro semântico na adoção dos termos "preço praticado" e "preço parâmetro". Parece-me, *data maxima yenia*, que hi equívoco na transposição da disposição acerca do preço praticado para parâmetro e vice-versa.

Ora, preço-parâmetro é aquele apurado segundo um dos métodos estipulados por presunção legal. Em se tratando de presunção legal, ao menos a principio (a depender de prova contundente em contrário), e por principio, vale o quanto estipulado para cada um dos métodos. Já o preço praticado é aquele submetido à revisão por um dos métodos de apuração do preço de transferência. Logicamente, quanto maior o preço parâmetro menor o ajuste, porque menor a diferença entre o valor do prep parâmetro e do preço praticado no caso da importação.

Não há, portanto, que se falar em inclusão de frete e seguro no preço praticado a depender da inclusão no prego parâmetro, já que o preço-parâmetro é presunção legal. Nessa toada, a despeito do moralmente irreparável entendimento que caminha no sentido de aproximar o método de apuração do preço parâmetro da realidade, fato é que a conclusão diverge do que determina o ordenamento jurídico.

Rechaçada essa hipótese, porquanto não se poderia adotar a redação da IN n.º 38/97 conforme a sua intenção de calibrar a presunção legal estabelecida na lei, passo a discorrer sobre os demais entendimentos que se apresentaram no acórdão recorrido e nos acórdãos paradigmas.

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.

Poder-se-ia entender que a lei não tratou da inclusão do montante pago à título de frete e seguro não efetuados com pessoa vinculada, seja em face da redação do caput do seu artigo 18, seja porque o método do prego de transferência só se aplica nas operações efetuadas com pessoa vinculada.

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 que 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, dispondo sobre o preço de transferência, facultou o cômputo dos mesmos valores, assim dispondo: "poderão, também, ser computados os valores do transporte e seguro (...)".

**De acordo com a Instrução Normativa n.º 38/97, no custo relativo ao prego praticado na importação com pessoa vinculada, é opção do contribuinte incluir os valores de transporte e seguro. É bem verdade que o artigo 4º da IN n.º 38/97 aborda**

o preço parâmetro, que não poderia ser outro que não o da presunção legal. **Parece-me também clara a leitura do § 4º do mesmo artigo, que ao tratar do preço praticado, que com aquele se compara, determina que o contribuinte pode (tem a opção) computar no custo os valores de frete e seguro.**

Desnecessário adentrar na extensão da obrigação determinada na Lei n.º 9.430/96, porquanto é certo que as autoridades administrativas fiscalizadoras estão vinculadas aos atos normativos expedidos pela Receita Federal, nos quais se incluem as Instruções Normativas. **Não há que se analisar eventual antinomia entre Lei e Instrução Normativa, quando a norma, vinculante para a fiscalização, limita a sua competência.**

[...]

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

**Assim, partindo do pressuposto que a norma, de observância obrigatória para a autoridade administrativa fiscalizadora e lançadora, outorgava urna faculdade ao contribuinte de se incluir ou não os valores de frete e seguro no preço 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.**

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 A 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.

Por outro lado, o acórdão recorrido examinou situação apurada no ano-calendário 2010, quando já não tinha mais vigência a orientação normativa da IN.SRF. n.º 38/1997, mas sim as disposições da IN.SRF n.º 243/2002, operando, portanto, os colegiados paradigma e recorrido na análise de situações fáticas erigidas sob planos normativos distintivos.

Portanto, entendo não caracterizada a divergência em face do primeiro paradigma.

Com relação ao segundo Acórdão paradigma n.º 108-09.763, observo que o mesmo serviu de paradigma na discussão travada no primeiro paradigma (9101-01.166), de sorte que é de se concluir que também não se presta para a configuração da divergência, posto que também examinou situação ocorrida sob a égide da mencionada IN.SRF. 38/1997, como se colhe dos excertos do relatório, *verbis*:

[...]

Relativamente às despesas com frete, seguro e imposto de importação, a recorrente entende que estas despesas não poderiam ser incluídas no preço praticado para efeito de comparação com o preço-parâmetro, uma vez que tais despesas são sempre dedutíveis, nos termos expressos do parágrafo 6º, do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96 e do **artigo 4º, § 4º, da IN/SRF n.º 38/97.** (g.n)

Sobre o assunto, a recorrente explicita que:

a) o disposto no § 6º (dedutibilidade de fretes, seguros e imposto de importação), do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 aplica-se a todos os métodos de que trata o artigo 18 e não apenas ao método PRL;

b) a prescrição do § 6º, em exame, é exatamente o contrário do que sustenta a decisão recorrida, em harmonia com o capta do dispositivo legal que só estabelece restrições para a dedução de valores pagos a pessoas ligadas, o que não é o caso das despesas de fretes e seguro (salvo se contratada a importação na modalidade CIF) e muito menos dos tributos aduaneiros, pagos à Receita Federal;

c) a própria decisão recorrida justifica a adição das despesas com fretes, seguros e imposto de importação para compensar a distorção que decorreria da não exclusão de tais valores do preço parâmetro pelo método PRL e, ainda que se admita a ocorrência da distorção a que alude a decisão recorrida, certamente não pode a fiscalização, para saná-la, introduzir por via transversa no cálculo PRL uma exclusão não prevista em lei, e exclusivamente para um método específico.

Esclarece mais que diversamente do que sustenta a decisão recorrida, a comparação a ser efetuada pela fiscalização deve dar-se sempre entre o preço parâmetro apurado pelo método PRL e aquele pago pelo importador à empresa ligada, uma vez que os valores relativos ao frete, seguro e ao imposto de importação são custos efetivos, que não são afetados pelo vínculo existente entre importador e exportador.

[...]

Além disso, no recurso especial a recorrente questiona a adição dos custos de impostos, seguros e fretes pagos no preço praticado e a fundamentação do acórdão recorrido de que sua adoção visaria evitar distorções na comparação com o preço parâmetro, como se extrai de suas razões recursais, *verbis*:

[...]

100. Confrontando o texto da Lei 9.430/96 com o da IN 243/02, verifica-se, de forma clara, que o texto da IN 243/02 é inovador e ilegal (por resultar majoração de tributação). Nota-se que a IN 243/02 incorre numa dupla ilegalidade: (i) a primeira consiste em considerar o “preço praticado na importação” para fins de apuração do preço parâmetro do PRL 60. 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 9430/96); 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).**

101. Vale destacar que **o principal argumento articulado pelo v. Acórdão recorrido é o de que a adoção do preço CIF+I.I., no caso dos autos, teria o objetivo de evitar distorções decorrentes da comparação entre o preço parâmetro e o preço praticado pelo contribuinte, uma vez que esses custos (frete, seguro e imposto de importação) estariam embutidos no cálculo do preço parâmetro.**

102. No entanto, **a premissa adotada pelo v. Acórdão recorrido é equivocada**, uma vez que o preço parâmetro consiste em uma presunção legal (que é determinada por meio da aplicação de uma fórmula predeterminada e margens fixas, seja com base na metodologia da Lei 9.430/96, seja na metodologia da IN 243/02), enquanto o preço praticado é um dado fático, que necessariamente pressupõe operações praticadas entre partes independentes.

103. Dessa forma, **independentemente do que dispõe a IN 243/02 para fins de determinação do preço parâmetro do PRL 60, fato é 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 vinculadas** (o que não é o caso dos presentes autos).

[...] (destaquei)

Por outro lado, verifica-se no acórdão paradigma, ora examinado, que o mesmo não afasta a inclusão do custos de frete, seguros e impostos no cálculo do preço praticado, também adotado pela fiscalização naquele caso: ao contrário, reafirma textualmente a necessidade dessa adição. A bem da verdade, constata-se que o acórdão paradigma adota premissas bastante distintas da sustentada pela recorrente. Confira-se na sua própria ementa:

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]

A situação é reafirmada no voto quando o relator cita acórdãos que adotaram a mesma linha de entendimento, *verbis*:

[...]

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

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

Para viabilizar esta neutralidade, a Instrução Normativa SRF 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).*

As duas ementas transcritas não deixam qualquer margem a 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.

[...]

Pelo que se extrai do voto condutor do paradigma analisado o colegiado adotou, naquele caso, premissas distintas da defendida pela recorrente, não se caracterizando a divergência nos termos em que foi suscitada no recurso.

Observo, ainda, que este colegiado já analisou o referido paradigma, na sessão de 05 de outubro de 2021, quanto à sua aptidão para caracterizar a mesma divergência aqui suscitada, no âmbito do processo administrativo n.º 16643.000052/2009-05, na qual foi proferido o Acórdão n.º 9101-005.801, tendo prevalecido o entendimento da maioria qualificada do colegiado no sentido de que o mesmo não se prestava à caracterização da divergência, como se colhe do voto vencedor redigido pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, *verbis*:

[...]

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 desembaraço 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 nº 9.430, de 1996, integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação. A não consideração dos referidos dispêndios na determinação do preço parâmetro pelo método PRL impõe a comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, que tais valores não foram computados no preço de revenda praticado. (AC. 105-16.711, de 17/10/2007).*

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

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

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

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

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

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

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

As mesmas conclusões podem ser transpostas para o presente caso, de sorte que o segundo paradigma também não se presta à caracterização da divergência.

Ante ao exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

## Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênia ao entendimento que acabou por prevalecer neste Colegiado por voto de qualidade, divergi quanto ao conhecimento do presente recurso especial. As razões aqui expostas já foram indicadas em declaração de voto anexada ao acórdão 9101-005.801, julgado em 5 de outubro de 2021, assim como no meu voto do acórdão 9101-005.837, julgado na mesma data do presente (8 de novembro de 2021).

No caso, compreendo que o paradigma 108-09.763, que analisou ano-calendário 1998, é apto a demonstrar a divergência jurisprudencial quanto à matéria da inclusão de tributos de importação, frete e seguro no preço praticado, para fins do ajuste relacionado à legislação sobre preços de transferência, eis que sua leitura permite interpretação, no mínimo, dúbia.

Especificamente, a análise do voto do paradigma 108-09.763 revela que sua decisão foi por ajustar o preço-parâmetro com inclusão dos valores de fretes e imposto de importação. Pelo menos isso é o que se menciona tanto em trechos do seu voto condutor quanto nas notas às planilhas de cálculos efetuados pelo então Relator (grifamos):

(...)

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:

(...)

**Com a inclusão das despesas de fretes, seguros e imposto de importação na planilha elaborada pela fiscalização** e constantes de fls. 974, obtém-se as bases de cálculo para cada um dos produtos objeto de cálculo pelo Método de Preços de Revenda menos Lucro (PRL):

[planilhas]

(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;**

Outrossim, quanto ao produto BEROTEC 20 comprimidos, a recorrente insiste que parte da importação teve origem na Argentina com a alíquota ZERO do imposto de importação, mas que a autoridade julgadora de 1º grau, embora tenha concordado com a tese exposta pela parte, não havia excluído da tributação a parcelas correspondente aquele imposto de importação.

Entretanto, **com o cálculo acima com a inclusão do valor do Imposto de importação no preço-parâmetro** foi anulado o efeito daquele imposto no cálculo do preço de transferência.

(...)



Não se sabe se o “preço praticado” ali mencionado incluía ou não os valores de imposto de importação, frete e seguro. A Fazenda Nacional não questionou o preço praticado naqueles autos -- pelo contrário, como mencionado expressamente no voto, o fisco manteve em seus ajustes o preço praticado tal como adotado pelo sujeito passivo, questionando apenas a composição do preço parâmetro.

Por outro lado, a ementa desse paradigma 108-09.763 menciona que tais valores devem compor tanto o preço praticado quanto o preço-parâmetro, *in verbis*: “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”.

Há, assim, no mínimo, uma **dúvida quanto ao conteúdo da decisão do paradigma**. Em tais casos, compreendo que é de conhecer do recurso especial, eis que a dúvida no paradigma significa que há **mais de uma interpretação igualmente válida** quanto ao conteúdo de sua decisão, de forma que, sendo uma delas divergente da constante do acórdão recorrido, o conhecimento do recurso evita, sobretudo, o cerceamento ao direito de defesa dos contribuintes.

De se notar que, se considerarmos o **trecho do voto do acórdão paradigma**, as decisões do recorrido e do paradigma podem ser consideradas **contrapostas**: enquanto o recorrido entende por incluir, no preço praticado, tais valores de frete, seguro e imposto de importação (aumentando assim o valor sujeito ao ajuste), o paradigma inclui tais valores no preço-parâmetro (o que potencialmente reduz o ajuste).

Por fim, observo que, em outras oportunidades, o paradigma 108-09.763 já foi aceito por esta 1ª Turma da CSRF como apto a demonstrar a divergência jurisprudencial para a matéria acerca da inclusão de tributos de importação, frete e seguro no preço praticado, a exemplo dos acórdãos 9101-004.712 e 9101-004.713, ambos de 17 de janeiro de 2020.

Nesses termos, orientei meu voto para conhecer do recurso especial.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano