



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.000045/2006-62
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.841 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 8 de novembro de 2021
Recorrente DU PONT DO BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2002

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS NO CÁLCULO DO PREÇO PRATICADO. ACÓRDÃOS CONVERGENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se admite como paradigma de divergência acórdão que afirma a aplicabilidade do disposto na Instrução Normativa SRF nº 32, de 2001, e promove cálculos diferenciados, possivelmente justificados pelo contexto fático específico dos autos (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. NÃO INCLUSÃO DE FRETE e SEGURO.

O frete e o seguro não devem compor o preço do insumo importado, visto que tais valores são pagos a terceiros, não sendo suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luis Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, tempestivo, de acordo com o disposto no art. 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF — RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 20 de maio de 2016, interposto por DU PONT DO BRASIL S/A, e-fls. 3046 a 3102, devidamente representada, ao amparo do art. 67 do citado Regimento Interno, em face do Acórdão n.º **1302-001.628**, prolatado pela 3.ª Câmara/2ª Turma Ordinária da 1.ª Seção de Julgamento em 03/02/2015, e-fls. 3025 a 3039, que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2001

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

ART. 18, § 4º, DA LEI 9.430/96. DESTINATÁRIO. CONTRIBUINTE.

A norma inserta no § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 tem como destinatário o contribuinte, pois lhe confere o direito de realizar os cálculos do ajuste pelos vários métodos previstos nessa Lei e a adotar aquele que lhe assegurar a maior dedutibilidade. Tal norma não é direcionada ao Auditor-Fiscal, o qual deve respeitar a opção feita pelo contribuinte, caso esteja em consonância com o figurino legal. Discordando o Auditor-Fiscal do método adotado pelo contribuinte deverá justificar e aplicar o método cabível, não se lhe impondo a aplicação de vários métodos, para buscar o ajuste que implique em maior dedutibilidade.

PRL PONDERADO. LEGALIDADE.

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

OPERAÇÕES ATÍPICAS. NÃO DEMONSTRADAS.

A recorrente, na sua peça recursal, não indica qualquer elemento de prova em suporte a sua alegação, ou seja, não demonstra, sequer por amostragem, que algumas saídas consideradas no cálculo eram atípicas.

FRETE e SEGURO. Frete e seguro devem compor o preço do insumo importado, pois assim expressamente dispunha o § 6º do art. 18, sendo que a própria margem de lucro fixada pelo legislador levou em conta tal base.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri, Márcio Frizzo e Hélio Araújo, que davam provimento parcial ao recurso.

No Recurso Especial, a contribuinte recorrente suscita divergências de entendimento entre os colegiados do acórdão recorrido **1302-001.628**, de 03/02/2015, e os acórdãos paradigmas trazidos a exame, identificando as matérias abaixo:

I - Possibilidade de ser apresentado método alternativo, menos oneroso, no curso da fiscalização (antes da lavratura do auto de infração) - a recorrente alega interpretação divergente do art. 18, § 4.º, da Lei n.º 9.430/96, e similaridade deste caso à situação decidida no Acórdãos paradigmas 1202-000.822;

II - Indevida inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado (CIF x FOB), especialmente no ano-calendário de 2001 - a contribuinte recorrente aponta interpretação divergente do art. 18, § 6.º, da Lei n.º 9.430/96, e similaridade de seu julgado com o dos acórdãos paradigmas 1102-00.302 e 108-09763;

III - Submissão dos estoques finais, registrados em 31.12.2001, ao controle dos preços de transferência - a recorrente alega interpretação divergente do art. 18, caput, da Lei n.º 9.430/96, e similaridade de seu caso com o do acórdão 1102-001.238.

Para os três temas trazidos pela contribuinte recorrente foi identificado prequestionamento, atendendo, portanto, à exigência do § 5.º do art. 67 do RICARF.

A r. Presidência da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, nos seguintes termos:

I - Possibilidade de ser apresentado método alternativo, menos oneroso, no curso da fiscalização (antes da lavratura do auto de infração).

Argumenta a recorrente que a Autoridade Fiscal que desenvolveu a auditoria tinha condições para aplicar o método PIC, deixando de fazê-lo. Acrescenta que o colegiado do CARF afastou a aplicação do método PIC por entender que o § 4.º do art. 18 da Lei n.º 9.430/96 se destina ao contribuinte, e não tendo sido apresentado o método PIC no momento adequado, não caberia ao Auditor fazê-lo. Assim demonstram os excertos transcritos do REsp, abaixo:

[...]

Além disso, para um dos produtos importados (o dióxido de titânio não micronizado), a Autoridade Fiscal deixou de aplicar o Método PIC – que não implicaria ajuste – embora tivesse condições para tanto, contrariando, assim, o artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96.

[...]

Note-se que a C. Turma Julgadora afastou a aplicação do Método PIC ao dióxido de titânio não micronizado pela Recorrente, por entender que o §

4º do artigo 18 da Lei n.º. 9.430/96 seria destinado ao contribuinte e, não tendo sido apresentado o Método PIC no momento supostamente adequado, não caberia ao Auditor Fiscal a sua aplicação para se dilatar o limite de dedutibilidade.

No interesse de demonstrar haver semelhança fática em decisão oposta à do acórdão recorrido, trouxe a recorrente o acórdão paradigma **1202-000.822**, e descreve no REsp a situação que entende tratada neste paradigma, 1202-000.822, trechos transcritos a seguir:

[...]

O contribuinte, em resposta ao Termo de Intimação, informou que havia utilizado, para a apuração do Preço de Transferência, o método denominado CPL e apresentou todos os documentos, planilhas e informações solicitadas pela fiscalização que, frise-se, concordou, inicialmente, em efetuar os cálculos e aplicar o método mencionado. Ocorre que, posteriormente, a D. Autoridade Fiscal rejeitou tal pretensão por considerar os cálculos e a documentação trazida pelo contribuinte insuficientes, procedendo, então, à realização de novos cálculos, com base no método PRL – método esse, vale ressaltar, informado pela própria contribuinte na ocasião do preenchimento da sua DIPJ.

Em sua Impugnação, o contribuinte alegou que a Fiscalização teria deixado de proceder à análise da documentação trazida aos autos, em que se demonstrava a apuração dos preços-parâmetro de acordo com o método CPL, aplicando diretamente o PRL.

[...]

Mantendo-se o fundamento no teor do §4º, art. 18 da Lei 9.430/96, o Conselheiro Relator manifestou o entendimento de que, ainda que o contribuinte tenha informado, anteriormente, opção pelo método PRL, nada poderia obstar apresentação, durante a Fiscalização, e a aplicação do método CPL, caso a contribuinte viesse a verificar ser este último mais favorável do que o primeiro. Isso se torna evidente no seguinte trecho do voto condutor do arresto [...].

Argui ainda a recorrente, agora em relação ao acórdão recorrido, que "A Recorrente apresentara cálculos com base no método PRL, por ser então o mais favorável. Entretanto, no curso de fiscalização, ofereceu documentos hábeis a permitir a aplicação do método PIC para o dióxido de titânio não micronizado. A D. Autoridade Fiscal, no entanto, desconsiderou o método alternativo apresentado, mais benéfico para a Recorrente, e calculou o preço-parâmetro pelo método PRL." (grifos originais).

Dessa forma restringe a reclamação à pretendida substituição do método PRL 20 pelo método PIC, quanto aos cálculos pertinentes ao item Dióxido de titânio não micronizado.

E reitera seu entendimento acerca do que teria inicialmente ocorrido no caso concreto submetido a julgamento administrativo no acórdão paradigma 1202-000.822: "*O contribuinte, no curso do procedimento de fiscalização, foi intimado a informar o método de aferição dos custos adotado, bem como a fornecer uma série de documentos que possibilitassem o cálculo do preço-parâmetro pelo método escolhido. Em resposta, informou que havia utilizado, para apuração do Preço de Transferência, o método denominado CPL, tendo apresentado os documentos e as informações necessárias à sua aplicação. A D. Autoridade Fiscal, no entanto, rejeitou a aplicação do método CPL, tendo efetuado o cálculo do ajuste pelo método PRL.*" (grifos do original).

Conclui a contribuinte com o pedido:

[...]

Assim é que, por todo o exposto, conclui-se que deve a fiscalização proceder à análise dos cálculos de preços de transferência com base no método PIC apresentado pela Recorrente e, com base nisso, efetuar o menor ajuste possível, em benefício do contribuinte, de modo a atender o quanto disposto no § 4º do artigo 18 da Lei 9.436/96.

Veja-se a ementa do acórdão paradigma mencionado, no que importa para os presentes exames:

Acórdão Paradigma: n.º 1202-000.822 (05/07/2012). Recurso Voluntário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2001

Emenda: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS DE AJUSTE. OPÇÃO PELO MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. ÔNUS DA PROVA. DOCUMENTAÇÃO

A teor do disposto no art.18, §4º, da Lei n.º 9.430/96, **cabe ao contribuinte optar pelo método de cálculo do preço parâmetro que lhe for mais favorável. Incumbe ao contribuinte o ônus de provar** que o preço praticado encontra respaldo em um dos métodos de aferição dos custos, que deve demonstrar, de forma clara e precisa, **com a respectiva documentação de suporte, como apurou o preço parâmetro que deseja utilizar. Verificado pela autoridade fiscal, em diligência, que as memórias de cálculo do preço parâmetro, bem como a documentação de suporte, indicaram um preço parâmetro superior ao praticado pelo contribuinte, conclui-se pela desnecessidade de se proceder no ajuste dos preços de transferência.** (grifei).

[...]

A leitura do voto vencedor do acórdão recorrido esclarece bem o caso demarcado que gerou o lançamento de ofício. Aqui o contribuinte manifestou-se quanto aos métodos pretendidos, em cada caso, e a fiscalização os admitiu, somente discordando dos cálculos. Não houve

pela auditoria fiscal, especialmente na questão central da apuração do preço-parâmetro do item D1009511, desconsideração da documentação apresentada em atendimento às intimações ou da opção feita pelo contribuinte, ao contrário, a construção da escolha do método foi participativa durante a ação fiscal, conduzindo à aplicação do método PRL Ponderado em lugar do PRL 20 praticado pela fiscalizada, razão do conjunto probatório e critérios legais norteadores da opção. Agrega ainda importante dado a ser somado às circunstâncias que delineiam o caso concreto o fato de que a contribuinte, durante a fiscalização, não fez opção pelo método PIC, o qual pretende seja aplicado com caráter substitutivo ao usado no lançamento de ofício.

Noutro sentido, o que se mostra ter ocorrido no caso decidido pelo acórdão paradigma 1202-000.822 é que o fiscalizado optou por um método que não foi admitido pela auditoria fiscal, e posteriormente pleiteou via impugnação a manutenção do exato método pelo qual havia manifestado opção. A fiscalização havia desconsiderado a documentação que seria apta para a apuração do preço-parâmetro na forma pretendida pelo fiscalizado, argumentando precariedade dos documentos apresentados e ausência de algumas informações que julgou indispensáveis.

Note-se que em cada uma das situações analisadas foram estabelecidos pela fiscalização e colegiados juízos e valoração sobre os contextos probatórios respectivos, o que não importa absolutamente para caracterização ou não da divergência jurisprudencial. A divergência não se impõe verificada quando sujeita a ponderações sobre matéria de prova, tampouco na interpretação da lei em tese, mas na interpretação das normas idênticas em face de enredos fáticos semelhantes.

O que se pode inferir, com respeito à legislação que a recorrente aduz objeto de interpretações distintas pelos colegiados dos acórdãos recorrido e paradigma — § 4.º do art. 18 da Lei n.º 9.430/96 —, é que foi interpretada de forma análoga, ambas as turmas considerando que **cabe ao contribuinte optar pelo método de cálculo do preço parâmetro que lhe for mais favorável**. O fator que determinou a diferença dos resultados nas sessões de julgamento se explica por se tratarem de casos concretos específicos, díspares. Enquanto o acórdão paradigma se refere a um evento em que o próprio acórdão reconhece ter havido durante a fiscalização, com complementação na impugnação, opção pelo contribuinte acerca do método a ser utilizado para apuração do preço-parâmetro, noutra linha, o acórdão recorrido assinala não ter havido essa opção pelo contribuinte, ao tempo da auditoria fiscal, motivo pelo qual justificam-se as decisões divergentes.

Com isso, o confronto das situações alvo de julgamento administrativo nos acórdãos paradigma e no acórdão recorrido revela que se tratam de situações fáticas distintas.

Logo, não há divergência jurisprudencial, uma vez que cada uma das situações fáticas diversas contém conjunto probatório específico e solução diferente.

II - Indevida inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado (CIF x FOB), especialmente no ano-calendário de 2001.

A recorrente assevera que no levantamento do preço praticado para aplicação dos métodos PRL 20 e PRL 60 não cabe a inclusão dos valores de frete, seguro e impostos. Aponta divergência na interpretação do § 6.º do art. 18 da Lei n.º 9.430/96, trazendo como acórdãos paradigmas os acórdãos de n.ºs **1102-00.302** e **108-09.763**, cujas trechos das ementas e dos votos condutores, afetos à finalidade deste exame, seguem abaixo reproduzidos:

Acórdão Paradigma: n.º 1102-00.302 (01/09/2010). Recurso Voluntário.

IRPJ – CSLL – PREÇO DE TRANSFERÊNCIAS – MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) – FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO – Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro. (grifei).

[...]

Acórdão Paradigma: n.º 108-09.763 (13/11/2008). Recurso de Ofício e Voluntário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1999

[...]

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.

[...]

Da comparação entre os acórdãos paradigmas 1102-00.302 e 108-09.763 com o acórdão recorrido, é possível reconhecer similitude fática, pois as três situações descrevem importação de bens com cômputo de frete, seguro e impostos, para as quais houve interpretação distinta quanto à regência do § 6.º do art. 18 da Lei n.º 9.430/96, tendo os acórdãos paradigmas admitido a exclusão dos valores de frete, seguro e impostos

(tributos) para efeito de cálculo do preço praticado, e o acórdão recorrido negado essa possibilidade.

Como decorre dos votos, trechos em destaque nas páginas anteriores, a decisão recorrida entende que os valores de frete, seguro devem compor o preço praticado independentemente de vinculação entre o importador e a empresa de transporte, e que estes custos mais os tributos incidentes compõem o preço de revenda, então devem ser incluídos no preço praticado para não comprometer a comparabilidade entre preço-parâmetro e preço praticado. Também afirma que no PRL se cuida de presumir a margem de lucro partindo-se do preço praticado, o que leva a compreensão de que se chega ao preço praticado composto já destes custos correlatos.

Já os acórdãos paradigmas 1102-00.302 e 108-09.763 apoiam-se na argumentação de que a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos somente cabem nos casos de preços de transferência quando estes custos decorrerem de transações entre pessoas vinculadas, e que na formação do preço-parâmetro não estão incluídos estes custos, o que não prejudica a comparabilidade.

Pelo visto acima quanto ao tema/matéria "**Indevida inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado**", o confronto das situações alvo de julgamento administrativo nos acórdãos paradigma e no acórdão recorrido revela divergência de inteligência relativamente à aplicação do que determina o § 6.º do art. 18 da Lei n.º 9.430/96.

III - Necessária desconsideração dos estoques finais, registrados em 31.12.2001, na apuração do preço praticado.

No REsp a recorrente alega que para o cálculo do ajuste pelo PLR Ponderado referente chegou-se a um resultado indevido por conta da consideração das mercadorias existentes no estoque final na apuração do preço praticado, conforme trechos abaixo reproduzidos:

[...]

Conforme será demonstrado a seguir, há plena caracterização da divergência jurisprudencial em razão da existência de precedente em que não se consideraram, na apuração do preço praticado, o valor das mercadorias existentes no estoque final, tendo em vista a ausência de impacto no custo do ano-calendário e, conseqüentemente, no resultado da empresa no exercício em que foram realizados os ajustes. O acórdão recorrido, no que tange à desconsideração dos estoques finais na apuração do preço praticado, entendeu que não se deveria considerar que a quantidade consumida correspondesse apenas à soma das aquisições menos o estoque final. Isso porque não seria possível desconsiderar, nessa equação, os estoques iniciais, que também foram consumidos no exercício.

No interesse de demonstrar a oposição de entendimentos de Turmas de julgamento, traz o acórdão paradigma n.º **1102-001.238**, cujos

fragmentos da ementa e do voto vencedor, de interesse para apreciação, seguem transcritos a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

[...]

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇOS PRATICADOS.
ESTOQUES INICIAIS E FINAIS.

Constatado que os estoques iniciais não haviam sido submetidos ao controle dos preços de transferência de períodos anteriores, há que se concordar com a sua inclusão no controle do próprio período de apuração e, conseqüentemente, sua inclusão no cálculo da média ponderada dos preços praticados. **Constatado que os estoques finais não foram impactados pelo controle dos preços de transferência do período de apuração, há que se proceder a sua exclusão no cálculo da média ponderada dos preços praticados.**

[...] (grifei).

Da comparação do acórdão recorrido com o acórdão paradigma 1102-001.238 confere-se a falta de similaridade fática entre as situações ocorridas que implicaram tais decisões.

De um lado, o acórdão paradigma trata do caso onde os estoques finais haviam sido considerados no cálculo da média ponderada sem que tivessem sofrido controle dos preços de transferência.

De outro lado, a decisão recorrida destaca e demonstra que, no contexto concreto delimitado, abordado em seu julgamento administrativo, não há por que falar em exclusão dos estoques finais já que estes não influíram nos ajustes das quantidades importadas. Isso revela um conjunto circunstancial diferente daquele pressuposto pelo acórdão paradigma 1102-001.238.

Dessa forma, o confronto das situações alvo de julgamento administrativo nos acórdãos paradigma e no acórdão recorrido mostra se tratarem de situações fáticas distintas. Assim, não foi detectada divergência jurisprudencial. Não há como entender interpretação diversa do art. 18, *caput*, da Lei n.º 9.430/96.

Por tudo evidenciado, finalizando a apreciação, concluo que restaram atendidos os pressupostos de admissibilidade, tendo o contribuinte demonstrado a divergência de entendimentos relativamente à interpretação do 6.º do art. 18 da Lei n.º 9.430/96, como exige o art. 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, e na forma de seu art. 68, § 2.º. Sugiro então **DAR SEGUIMENTO** ao REsp para a matéria:

II - Indevida inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado (CIF x FOB), especialmente no ano-calendário de 2001.

Em razão de o contribuinte não ter demonstrado divergência jurisprudencial quanto à interpretação do art. 18, caput e § 4.º, da Lei n.º 9.430/96, sugiro **NEGAR SEGUIMENTO** ao REsp, cabendo agravo (art. 71 do Anexo II do RICARF), para as matérias:

I - Possibilidade de ser apresentado método alternativo, menos oneroso, no curso da fiscalização (antes da lavratura do auto de infração).

III - Submissão dos estoques finais, registrados em 31.12.2001, ao controle dos preços de transferência.

Diante da admissibilidade parcial, a Recorrente apresentou o competente agravo de e-fls 3276-3298, que foi rejeitado pela r. Presidência, nos seguintes termos:

REJEITO o agravo e confirmo o seguimento parcial do recurso especial.

Em consequência, devem ser adotadas as seguintes providências:

1ª - Encaminhamento dos autos à **Unidade de Origem da RFB** para ciência da rejeição do agravo, na forma do art. 71, §8º do Anexo II do RICARF, e demais providências de sua alçada, inclusive cobrança, se for o caso;

2ª - Restituição dos autos ao **CARF** para ciência à **PGFN**: a) do recurso especial do sujeito passivo (e-fls. 3046/3101); b) do despacho de admissibilidade do recurso especial do sujeito passivo (e-fls. 3246/3262); c) deste despacho, assegurando-lhe o prazo de quinze dias para oferecer contrarrazões, conforme o disposto no art. 70, do Anexo II, do RICARF; e

3ª - Retorno dos autos ao **CARF** para distribuição e julgamento do recurso especial do sujeito passivo pela 1ª Turma da CSRF.

No mérito sustenta por não se tratarem de valores despendidos em aquisição internacional (importação) ou por não haverem sido pagos a pessoa vinculada, os custos com frete, seguros e tributos devidos na importação não se sujeitam aos limites de dedutibilidade previstos pelo artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Logo, tais custos não podem gerar qualquer ajuste por conta da aplicação desse dispositivo, devendo ser neutras para fins de aplicação da legislação de preços de transferência.

A interpretação lógica do parágrafo 6º, então, conduz à convicção de que, “*para efeito dedutibilidade*” indica, na verdade, uma confirmação da regra do *caput*, no seguinte sentido: já que os valores de frete, seguro e tributos sobre importações não estão sujeitos aos limites de dedutibilidades do *caput*, eles deverão integrar o custo (ainda que parte deste, por ser paga a pessoa vinculada – o valor da mercadoria em si – não seja integralmente dedutível, por se submeter aos referidos limites), para fins de apuração do lucro real (i.e. fins de dedutibilidade).

Sustenta que *em nada importa o fato de um custo integrar o preço de revenda; essa circunstância não foi prevista, pelo legislador, como fator que autorizasse a manipulação*

do preço-praticado, o que, aliás, confirma a leitura, acima exposta, sobre a estrutura simplificada do método PRL. Ou, por outro modo: o fato de ser impossível a inclusão, no preço-praticado, de outros custos locais, refletidos no preço-parâmetro, prova que a alegada comparabilidade não é da essência do método PRL.

Intimada a se manifestar, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta contrarrazões em que alega

O 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 obrigatório. 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, para se chegar ao preço-parâmetro, que será comparado ao preço considerado pela recorrente como custo.

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.

Tanto é verdade que o custo do frete e seguro deveriam compor o preço do insumo importado, independentemente de comprovação da vinculação entre o importador e a empresa de transporte, que houve necessidade da edição de nova norma (Lei 12.715/12), para dispor que só se levasse em conta tais custos quando houvesse vinculação.

É o relatório no que reputo essencial.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

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

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da

Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 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 concreto, somente foi admitida a divergência no que tangencia à *“Indevida inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado (CIF x FOB), especialmente no ano-calendário de 2001”*.

A i. Procuradoria sustenta preliminarmente o não conhecimento, pois a recorrente pretende ver reapreciadas provas, o que encontra óbice na aplicação analógica da Súmula 07/STJ, segundo a qual *“a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”*. Com efeito, o Recurso Especial tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as câmaras e turmas que compõem o CARF, não se prestando como instância recursal no reexame de material probatório. Deve, pois, o alegado dissenso jurisprudencial se dar em relação a questões de direito, tratando, todos, da mesma situação fática (Acórdão CSRF n.º 9101-001.548, de 2013) e **da mesma legislação aplicável** (Acórdão CSRF n.º 9101-00.213, de 2009).

Contudo, respeitadas as opiniões divergentes, o cotejo analítico dos acórdãos paradigmas suscitados vis-à-vis o acórdão recorrido demonstra a divergência indicada. Senão vejamos.

O Acórdão recorrido sustentou objetivamente que os montantes correspondentes a frete, seguro e tributos sobre importações haveriam de integrar o valor do preço praticado para a aplicação do método PRL: *“FRETE e SEGURO. Frete e seguro devem compor o preço do insumo importado, pois assim expressamente dispunha o § 6º do art. 18, sendo que a própria margem de lucro fixada pelo legislador levou em conta tal base.”* (destacado)

Extrai-se expressamente do voto condutor:

Não tem razão a recorrente, pois as despesas com frete, seguro e tributos devem compor o preço praticado, já que expressamente assim dispunha o § 6º do art. 18 da Lei 9.430/96.

[...]

A recorrente cria uma situação fática pouco provável (aquisição gratuita de bem no exterior e venda no mercado interno por uma margem de lucro

menor que 20%) em que, certamente, não é vantajoso aplicar o PRL, mas, como ele é facultativo, não fica prejudicado o contribuinte, o qual pode adotar o PIC ou o CPL. Trata-se de situação similar a de um contribuinte que, sabendo que irá fechar em prejuízo contábil e fiscal, não deveria optar por apurar o IRPJ sobre o lucro presumido. Seria absurdo querer reinterpretar as normas do lucro presumido, porque nessa hipótese ela poderia levar a exigir IRPJ de alguém que fechou em prejuízo.

(...)

Ademais, **tanto é verdade que o custo do frete e seguro deveriam compor o preço do insumo importado, independentemente de comprovação da vinculação entre o importador e a empresa de transporte, que houve necessidade da edição de nova norma (Lei 12.715/12), para dispor que só se levasse em conta tais custos quando houvesse vinculação.**

De outro lado, o acórdão paradigma claramente dá interpretação divergente:

Acórdão Paradigma: n.º 1102-00.302 (01/09/2010). Recurso Voluntário.

IRPJ – CSLL – PREÇO DE TRANSFERÊNCIAS – MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) – FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO – Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro. (grifei).

[...]

Voto.

A matéria central da presente discussão é definir se as despesas com frete, seguro e imposto de importação devem ser adicionadas ou não ao preço praticado pela Recorrente para fins de comparação com o preço parâmetro apurado pelo método PRL (Preço de Revenda Menos Lucro).

Como dito alhures, os valores do frete, seguro e imposto de importação **são custos efetivos do contribuinte, que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas** por se tratar de operações realizadas com transportadoras, seguradoras e com a própria União e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

Assim, para se apurar o preço praticado deve-se levar em conta o valor FOB da operação e não o valor CIF como pretende o Fisco, nos termos do *caput* do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96.

Ademais, a contrário da Recorrente que indicou de forma analítica e cotejada as divergências de interpretação, a i. Procuradoria alega genericamente a ausência de similitude fática, sem indicar quais as diferenças que impediriam o conhecimento.

O recurso especial deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784, de 1999.

Todavia, considerando que a maior parte da turma entendeu pela inaplicabilidade do acórdão paradigma 108-08.793, adiro ao posicionamento externado na Declaração de Voto da conselheira Edeli Pereira Bessa, cujo resultado também é a admissibilidade do recurso especial, mas tão somente pelo acórdão paradigma 1102-00.302.

Recurso especial do Contribuinte - Mérito

No mérito, entendo assistir razão à Recorrente.

Tenho para mim que as regras de preços de transferência possuem natureza eminentemente antielisiva, e assim devem ser interpretadas. Nesse sentido, a adoção do método CIF + II, na composição do preço praticado acaba subvertendo a natureza jurídica da norma, principalmente quando contratados com terceiros, haja vista a impossibilidade de manipulação de preços.

Nesse sentido, válida a transcrição de excerto doutrinário de Ramon Tomazela e Bruno Fajersztajn:

Ademais, a esta altura da exposição, ressaltamos novamente que as regras de preços de transferência têm a finalidade de coibir a manipulação de preços em operações entre pessoas jurídicas brasileiras e suas partes consideradas relacionadas no exterior. Ora, no mais das vezes, os serviços de frete e seguro são prestados por terceiros não vinculados ao importador brasileiro e, logo, não são passíveis de manipulação. Assim, na medida em que somente se sujeitam a ajustes de preços de transferência os custos que podem ser manipulados, os valores de frete e seguros pagos a terceiros não devem estar sujeitos às regras de preço de transferência e, portanto, devem ser integralmente dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSLL devidos pelo importador.

Realmente, esses valores escapam ao controle exatamente porque são encargos pagos a terceiros, e não ao exportador cujo preço está sujeito à comparação, e somente interessa limitar a dedutibilidade de valores que, integrados aos preços, representem transferência indireta de lucros à pessoa vinculada (ou a país com tributação favorecida). Nada disso está em cogitação quando o importador no Brasil incorre em despesas com frete e seguro com pessoas não vinculadas. Controlar tais operações está fora do escopo das regras de preços de transferência.

Idêntico raciocínio se aplica aos tributos aduaneiros, que são devidos à própria União Federal. Não faz sentido controlar tributos cuja incidência e quantificação decorrem de lei e são devidos ao Estado. (Preços de transferência. Frete, seguro e tributos devidos na importação e o método PRL. Revista de Direito Tributário Atual - RDTA, São Paulo: Dialética, n. 29, p. 84-93, 2013.)

Conforme assinala o ex-conselheiro Lucas Bevilacqua ao proferir seu voto no acórdão n. 1402-002.815:

A própria exposição de motivos da Medida Provisória 563/12, posteriormente convertida na Lei 12.715/12, afirma que na aplicação das normas não devem ser considerados montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados – a título de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação – para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, **vez que tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira.**

Nesse sentido, também Tomazela e Fajersztajn quando afirmam que:

Em verdade, a razão de ser do parágrafo 6º do art. 18 da Lei n. 9.430/96 reside no fato de que a importação pode ser realizada sob o regime CIF, no qual o exportador (vendedor) fica responsável pelas despesas com transporte e seguro. Por isso, a redação do dispositivo apenas esclarece a possibilidade de dedução dos custos relativos a frete e seguro, “cujo ônus tenha sido do importador”, ou seja, nos casos em que a importação tenha sido realizada na modalidade FOB. Tanto é assim que para os tributos incidentes na importação, que consubstanciam sempre ônus do importador, não há qualquer ressalva relativa ao ônus do tributo (Preços de transferência. Frete, seguro e tributos devidos na importação e o método PRL. Revista de Direito Tributário Atual - RDTA, São Paulo: Dialética, n. 29, p. 84-93, 2013.)

Independente da norma em vigor, **não há alteração no fato de que tais valores não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira.**

Como bem observa a Recorrente, por não se tratarem de valores despendidos em aquisição internacional (importação) ou por não haverem sido pagos a pessoa vinculada, os custos com frete, seguros e tributos devidos na importação não se sujeitam aos limites de dedutibilidade previstos pelo artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Logo, tais custos não podem gerar qualquer ajuste por conta da aplicação desse dispositivo, devendo ser neutras para fins de aplicação da legislação de preços de transferência.

Ante todo o exposto, voto por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Fl. 17 do Acórdão n.º 9101-005.841 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16561.000045/2006-62

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento em relação à matéria “II - Indevida inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado (CIF x FOB), especialmente no ano-calendário de 2001”, aceitando-se, no exame de admissibilidade, os acórdãos n.º 1102-00.302 e 108-09.763 como paradigmas. A maioria qualificada deste Colegiado, porém, compreendeu que o segundo paradigma não se prestava à caracterização do dissídio jurisprudencial, razão pela qual acompanhou o I. Relator apenas na conclusão de seu voto de conhecimento.

O Acórdão n.º 1102-00.302, de fato, caracteriza o dissídio jurisprudencial, vez que opera no mesmo cenário legislativo do recorrido, influenciado pelo art. 4º, §4º da Instrução Normativa SRF n.º 32/2001, inclusive constando do voto condutor do acórdão recorrido que:

Por último, equivocou-se a recorrente ao tentar fundamentar a não inclusão dos valores de frete, seguro e tributos no preço praticado na IN 38/97, pois, ela não passa de uma interpretação da administração tributária que, quanto à matéria sub examine, não poderia desbordar dos estritos limites dados pelo § 6º do art. 18 da Lei 9.430/96. Ademais, cabe lembrar que ela foi revogada em março de 2001, razão pela qual não era nem mais a interpretação oficial da RFB no momento do fato gerador em tela.

Nenhuma das duas decisões, portanto, foi afetada pelo disposto na Instrução Normativa SRF n.º 38/97, como já constatado em outros dissídios recentemente analisados por este Colegiado, como é o caso do vertido no Acórdão n.º 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 n.º 9.430/96, o disposto no art. 4º da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002, nos seguintes termos:

E a própria IN SRF n.º 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, NEGO PROVIMENTO ao recurso quanto a este item.

Já os paradigmas admitidos para caracterização da divergência (Acórdãos n.º 9101-002.426 e 9101-002.420 decidiram que *os valores de frete, de seguro, cujo ônus seja do importador, e de tributos não integrarão o cálculo do preço parâmetro (método de ajuste), quando devidos a pessoa não vinculada ao importador*, mas isso em relação a exigências pertinentes ao ano-calendário 2000, antes da edição da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002, acerca das quais a divergência jurisprudencial foi assim demonstrada no paradigma n.º 9101-002.420:

1ª Divergência: com relação ao entendimento no sentido de que, para fins de apuração de preços de transferência, o preço praticado segundo o método PRL deve incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes sobre a importação. Indicou o paradigma de n.º 9101-01.166, cuja ementa é a seguinte:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA. VINCULAÇÃO. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. A autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento, está vinculada à Instrução Normativa, bem como ao direito por ela conferido ao contribuinte.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – PRL – INCLUSÃO DE CUSTOS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA APURAÇÃO DO CUSTO — A IN SRF n.º 38/97, em seu artigo 4º, § 4º, estabelece que a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na composição do custo é uma faculdade do contribuinte importador. Pela vinculação da autoridade administrativa ao referido ato normativo, deve tal faculdade ser respeitada, sob pena de nulidade do lançamento.

Quanto a este tema assinala que, além do fato de a inclusão dos valores de frete e seguro na composição do custo ser faculdade do contribuinte, o acórdão recorrido teria cometido equívoco na adoção dos termos "preço praticado" e "preço parâmetro", uma vez que o preço praticado é aquele que foi realmente faturado (com cláusula FOB) e o preço parâmetro aquele estabelecido pelas regras de preços de transferência.

Indica que a inclusão dos custos com frete e seguro no preço de venda, para cálculo do preço parâmetro do PRL seria obrigação legal, mas quanto ao preço praticado, a agregação de custos com frete e seguro seria faculdade do contribuinte.

Qualifica como falacioso o argumento de que a referida inclusão de custos com frete e seguro no custo total da importação seria intenção do legislador, fazendo referência ao art. 9º da Convenção Modelo da OCDE e à exposição de motivos da Lei n.º 12.715, de 2012, para concluir que a regra geral é a não inclusão dos referidos valores ao custo da importação.

No referido paradigma restou vencida a posição da Conselheira Relatora Adriana Gomes Rêgo que assim refutava a repercussão pretendida pela recorrente acerca da Instrução Normativa SRF n.º 38/97:

Apega-se, a recorrente, à previsão contida na IN SRF nº 38, de 1997, esquecendo-se que, em se tratando de norma complementar, e assim destinada a dar interpretação ao comando legal que a ela deu origem, não poderia com ele comando legal ser contraditória. Assim, se o artigo 18, § 6º, da Lei nº 9430, de 1996, determina, expressamente, que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação integram o custo, o artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38, de 1997 também deve ser interpretado dessa maneira.

Com efeito, o art. 4º da IN SRF nº 38, de 1997, não é em nada contraditório com o que determina o art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996. Ao dispor que na apuração do custo dos bens adquiridos no exterior, "poderão" também ser computados os dispêndios com frete, seguro e tributos de importação, o artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38, de 1997, na verdade esclareceu que, se os citados dispêndios forem considerados na formação do custo do bem, deve-se comparar o preço parâmetro com o preço praticado. Por outro lado, se esses dispêndios não forem considerados, o preço-parâmetro a ser utilizado na comparação com o preço praticado será o mesmo obtido na forma do art. 18, II, da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 12, da IN SRF nº 38, de 1997, SUBTRAÍDOS os citados dispêndios.

Ademais, a IN SRF nº 38, de 1997 tratou de regulamentar, na Subseção I, da Seção II, "Normas Comuns aos Custos na Importação". Assim, poder-se-ia interpretar, ainda, que a expressão poderia utilizada pelo ato normativo questionado foi direcionada aos métodos dos Preços Independentes Comparados (PIC) e do Custo de Produção mais Lucro (CPL), como, posteriormente, veio a ser definitivamente esclarecido pela Instrução Normativa nº 32, de 2001, que recebeu a seguinte redação:

[...]

Diante da clareza do texto acima, caem por as alegações da recorrente. A exclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação e gastos com desembaraço aduaneiro, sobre as operações de importação, para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, somente veio a ser admitida posteriormente, a partir de janeiro de 2013, justamente com a alteração promovida pela Lei nº 12.715/2012, ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

É certo que o voto vencedor do referido paradigma exclui o referido efeito pretendido na vigência da Instrução Normativa SRF nº 38/97, nas palavras da ex-Conselheira Cristiane Silva Costa:

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

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 4º Na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, poderão, também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação.

Não me parece seja este o fundamento da autorização para a exclusão de frete, seguro e tributos, na medida em que a própria Lei nº 9.430/1996 já definia esta exclusão.

E não me convence o argumento de que a utilização do termo "poderão" na Instrução Normativa citada significaria uma faculdade ao contribuinte, embora reconheça a imprecisão no seu uso. Isto porque é usual a utilização de termos imprecisos pelo legislador, sem que esta imprecisão possa isoladamente justificar

a interpretação tributária para identificação de obrigações, permissões e proibições.

No contexto das normas que regulam os preços de transferência, entendo que a originária redação do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996 autorizava a exclusão de frete, seguro e tributos, do cálculo do preço parâmetro. Portanto, não há qualquer alteração nesta sistemática que tenha sido procedida pela IN SRF nº 38/97.

Contudo, a divergência jurisprudencial se estabelece em face de decisão de outro *Colegiado* do CARF acerca da matéria e, no caso, resta evidente na expressão do acórdão que nem todos os membros do Colegiado acompanharam os fundamentos expressos no voto vencedor:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rego (Relatora), André Mendes de Moura e Rafael Vidal de Araújo, que lhe negaram provimento. Acompanhou a divergência, pelas conclusões, o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Cristiane Silva Costa.

Vê-se, nestes termos, que os acórdãos comparados tiveram em conta exigências formuladas em períodos de apuração distintos, nos quais incidiam diferentes orientações normativas expedidas pela Receita Federal do Brasil, e o teor destas orientações foi debatido para definição do alcance da legislação tributária, com ressalva de fundamentos próprios pelo ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, circunstância que se soma à dessemelhança no cenário legislativo para impedir a cogitação de que o Colegiado que editou o paradigma adotaria a mesma decisão no presente caso.

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

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

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

Estas razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte neste ponto.

Já o paradigma nº 108-09.763, para além de apreciar argumentação pautada, especificamente, no referido dispositivo da Instrução Normativa SRF nº 38/97, válida a neutralidade na forma do art. 14, §4º da Instrução Normativa SRF nº 32/2001, 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 nºs 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) $\text{Percentual} = (\text{preço praticado} - \text{preço-parâmetro}) / \text{preço-parâmetro} \times 100$
- (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 relativamente ao processo administrativo n.º 16561.000101/2008-21, cujo julgamento foi iniciado na reunião de agosto/2021, 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.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da Contribuinte apenas com base no paradigma n.º 1102-00.302.

No mérito, este Colegiado tinha posição firmada contrariamente à pretensão dos sujeitos passivos minimamente desde o Acórdão n.º 9101-002.424, de 17 de agosto de 2016, cujo voto condutor do ex-Conselheiro André Mendes de Moura foi reiterado nos julgados subsequentes e acompanhado por esta Conselheira, integrando a maioria qualificada deste Colegiado, no Acórdão n.º 9101-004.832¹, nos termos seguintes:

Para discorrer sobre a matéria **fretes, seguros e impostos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro**, cabe transcrever a redação do art. 18, da Lei n.º 9.430, de 1996, caput e § 6º, dada antes da alteração promovida pela Lei n.º 12.715, de 2012, transcrito na sequência:

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:

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: [...]

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: [...]

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: [...]

(...)

§ 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.

Primeira constatação é que a comparabilidade é o valor principal a ser tutelado na matéria atinente aos preços de transferência. E, recusar a aplicação da comparabilidade é o mesmo que ignorar o princípio do *arm's length*. A operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Caio Cesar Nader Quintella.

revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. E, quanto ao caso em análise, concernente aos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, **só dois mecanismos podem ser seguidos**: (1) incluindo-se na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, ou (2) **excluindo-se** na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Precisamente nesse contexto se justifica a existência do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, porque apresenta um tratamento diferente daquele previsto na regra geral para a apuração do custo contábil pelo art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Art 13 - O **custo de aquisição** de mercadorias destinadas à revenda **compreenderá os de transporte e seguro** até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo.

Não há coincidência na construção do sistema de tributação.

Como regra geral de dedutibilidade, incluem-se os **de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação**.

Por isso, a legislação de preços de transferência, para buscar um parâmetro de comparação adequado entre preço praticado e preço parâmetro, teve que expressamente se manifestar, por meio do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, para esclarecer que a regra geral de dedutibilidade não seria aplicável. Ou seja, para fins de apuração do preço de transferência, os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação não são dedutíveis, devendo integrar o custo.

Portanto, como se pode observar, a redação do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996 consagra o mecanismo de **inclusão**, na apuração dos preços praticado e parâmetro, dos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Inclusive, a IN SRF nº 243, de 2002, não vacila sobre o 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.

Em suma, sob a égide do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não restam dúvidas sobre o assunto: *integram o custo* (apuração do preço praticado), *para efeito de dedutibilidade* (registra-se a exceção à regra geral disposta no art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), *o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação*.

E não há que se falar que a nova redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, teria alterado tal entendimento.

Pelo contrário, confirmou que a **comparabilidade** sempre foi o valor principal a ser tutelado. Basta observar nova redação dada ao § 6º em debate, e ao novel § 6º-A:

§ 6º Não integram o custo, para 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: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

I - não vinculadas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

Primeiro, ao se revogar a redação antiga do § 6º, elimina-se a restrição colocada ao preço praticado aplicável sobre a regra de dedutibilidade geral do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Ou seja, passa-se a permitir a **exclusão** dos valores de frete, seguro e tributos na importação na apuração do preço praticado. Ou seja, os dispêndios voltam a seguir a regra geral e passam a ser dedutíveis.

E, na mesma medida, com a nova redação do § 6º e o novo § 6º-A, determina-se que na apuração do preço parâmetro pelo método PRL, não serão mais considerados os valores de frete, seguro (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos na importação na apuração do preço praticado.

Ora, no ordenamento anterior à redação da Lei nº 12.715, de 2012, o § 6º dirigia-se ao **preço praticado**, e estabelecia exceção à regra geral de dedutibilidade, determinando pela inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação, vez que, na determinação do preço parâmetro, tais dispêndios eram considerados. Como já dito, **a comparabilidade se operava mediante o mecanismo de inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na determinação dos preços praticado e preço parâmetro.**

Por sua vez, com a redação da Lei nº 12.715, de 2012, operacionalizou-se caminho inverso. O § 6º e § 6º-A dirigem-se ao **preço parâmetro**. Revoga-se a restrição à regra de dedutibilidade geral (art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), ou seja, na determinação do preço praticado passa a ser permitida a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação. E, precisamente por isso, a nova redação do § 6º e § 6º-A determina que passam a não integrar a apuração do preço parâmetro os valores de frete, seguro e tributos na importação. **A comparabilidade passa a ser operada mediante o outro mecanismo: a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na determinação dos preços praticado e preço parâmetro.**

Preservada, portanto, a comparabilidade entre os preços parâmetro e praticado.

Portanto, não há reparos a fazer na autuação fiscal em relação à matéria.

Enfim, registre-se que, com o presente julgamento, restam concluídos os litígios referentes aos presentes autos e processos administrativos nº 16327.001.448/2006-00 e 16561.000.197/2008-27.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente do recurso especial** da Contribuinte para a matéria “impossibilidade de inclusão dos valores de frete e seguro, contratados com terceiros (partes independentes), no cálculo do ‘preço praticado’ pelo contribuinte, para fins de apuração do preço parâmetro pelo método PRL”, e, no mérito, na parte conhecida, **negar-lhe provimento**. (*destaques do original*)

Sob estes mesmos fundamentos, aqui deve ser **NEGADO PROVIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA