

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

PROCESSO	16561.720096/2016-86
ACÓRDÃO	9101-006.951 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	8 de maio de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	CTVA PROTECAO DE CULTIVOS LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. INCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. Analisando-se o método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, sob a ótica do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação. Com o advento da Lei nº 12.715, de 2012 o mecanismo de comparabilidade passou por alteração em relação à Lei nº 9.430, de 1996, no sentido de se excluir da apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos incidentes na importação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior que negavam provimento.

Sala de Sessões, em 8 de maio de 2024.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Luiz Tadeu Matosinho Machado(Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Jandir Jose Dalle Lucca, o conselheiro(a) Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN (fls. 951 e ss.), contra o Acórdão nº 1401-003.643, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF (fls. 923 e ss.), por meio do qual o colegiado negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário.

O Acórdão recorrido foi assim ementado:

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

Exercício: 2011

ILEGALIDADE IN 243. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

Súmula CARF 115. A sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000.

IRPJ CSLL . PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA . 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2011

“VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM”

Um dos princípios fundamentais do direito privado é o da boa-fé objetiva, cuja função é estabelecer um padrão ético de conduta para as partes nas relações obrigacionais. No entanto, a boa-fé não se esgota nesse campo do direito,

ecoando por todo o ordenamento jurídico. Não pode a contribuinte alegar nulidade a qual deu causa, sob pena de se ferir a boa-fé objetiva que deve nortear qualquer processo, seja ele administrativo ou judicial. Tendo a contribuinte induzido a fiscalização a utilizar o estoque e não os produtos efetivamente importados no ano em referência, não poderia a recorrente arguir tal nulidade que foi provocada por sua própria conduta.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Em relação ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso da contribuinte, tão somente para **excluir do preço parâmetro os valores de frete, seguro e tributos na importação**.

Encaminhados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN em 31/10/2019 (fl. 950), ocorrendo a ciência ficta em 30/11/2019, foi apresentado recurso especial em 13/12/2019, apontando divergência jurisprudencial quanto ao **cabimento da inclusão de frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado para efeito de comparabilidade com o preço parâmetro** estabelecido no método PRL, apresentando como paradigmas os **Acórdãos nº 1302-001.588 e Ac. 1402-001.403**.

O recurso especial foi admitido pela presidente da 4ª Câmara, nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 973/979:

Da Divergência apontada

Embora não tenha expressamente declinado um tema objetivo, pode-se deduzir facilmente que trata-se de divergência em relação ao **cabimento da inclusão de frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado para efeito de comparabilidade com o preço parâmetro estabelecido no método PRL**

Paradigmas apresentados e não reformados Ac. nº 1302-001.588 1e Ac. 1402-001.4032, abaixo ementados:

PARADIGMA 1 - Acórdão nº 1302-001.588:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

IN SRF 243/02. PROPORCIONALIZAÇÃO. LEGALIDADE.

A proporcionalização determinada pelos incisos do § 11 do art. 12 da IN SRF 243/02 é uma interpretação razoável e que não desborda dos parâmetros hermenêuticos do art. 18, II, da Lei 9.430/96.

ACONDICIONAMENTO PARA FINS COMERCIAIS. PRL 60. APLICÁVEL.

As operações que se restringem ao acondicionamento para fins comerciais e aposição de marca se enquadram no conceito legal de industrialização, pois inegavelmente, há agregação de valor ao produto, razão pela qual, correta a aplicação do PRL60. Apenas o acondicionamento feito unicamente com o propósito de facilitar o transporte do produto fica afastado do conceito de industrialização.

FRETE, SEGURO E TRIBUTOS SOBRE IMPORTAÇÃO.

A norma aplicável à época do lançamento expressamente determinava que os valores relativos ao frete, seguro e tributos sobre importação compusessem o preço-praticado (§ 6º do art. 18 da Lei 9.430/96). Sendo o PRL um método facultativo e presuntivo é lógico que cabe ao contribuinte analisar quando é vantajoso a sua aplicação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada sobre o lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

PARADIGMA 2 – Ac. nº 1402-001.403:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PIC. DESQUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Não logrando a fiscalização comprovar que as transações utilizadas pela contribuinte na apuração dos preços de transferência segundo o método PIC (Preços Independentes Comparados) foram realizadas entre pessoas vinculadas, descabe a desqualificação do referido método, devendo os correspondentes ajustes serem excluídos da tributação.

PREÇO PRATICADO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. CLÁUSULA CIF.

Como decorrência de expressa disposição legal (§ 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, antes do advento da Lei nº 12.715, de 2012) e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, o valor do frete, seguro e tributos incidentes na importação devem compor o preço praticado, quer nas operações com cláusula CIF (valor constante dos documentos de importação), quer nas operações com cláusula FOB (ônus suportado pelo importador).

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

A Recorrente procurou demonstrar a divergência, nos seguintes termos:

O Colegiado a quo entendeu ser incabível a inclusão de frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro. Observe-se o seguinte trecho do voto condutor do acórdão:

[...]

Diversamente manifestou-se a Segunda Turma da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF, segundo a qual os valores relativos a frete, seguro e tributos sobre importação devem compor o preço praticado. Confira-se, por oportuno, a ementa do **acórdão paradigma nº 1302-001.588**, a qual se transcreve na integralidade

[...]

No mesmo sentido manifestou-se a Segunda Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF, a qual posicionou-se no sentido de que o valor relativo a frete, seguro e tributos incidentes na importação devem compor o preço praticado. Eis o que restou assentado na ementa do **acórdão paradigma nº 1402-001.403**, transcrita na integralidade:

[...]

Patente, portanto, a divergência jurisprudencial. O Colegiado a quo entende que os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação não devem compor o preço praticado. Em sentido diametralmente oposto, a Segunda Turma da Terceira Câmara e a Segunda Turma da Quarta Câmara, ambas da Primeira Seção do CARF, entendem que os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação devem compor o preço praticado.

Com efeito, ocorre o 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 “os preços a serem controlados são apenas aqueles contratados com pessoas vinculadas, o que não é o caso do frete, do seguro e dos tributos devidos na importação”, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1302-001.588, de 2014, e 1402-001.403, de 2013) decidiram, de modo diametralmente oposto, que “a norma aplicável à época do lançamento expressamente determinava que os valores relativos ao frete, seguro e tributos sobre importação compusessem o preço praticado (primeiro acórdão paradigma) e que o valor do frete, seguro e tributos incidentes na importação devem compor o preço praticado, quer nas operações com cláusula CIF (valor constante dos documentos de importação), quer nas operações com cláusula FOB (ônus suportado pelo importador)” (segundo acórdão paradigma).

Há clara divergência interpretativa acerca do alcance e da incidência do art. 18, da Lei n. 9.430/96.

Seguem trechos relevantes do Ac. Recorrido e de ambos os paradigmas mencionados pela recorrente a amparar a demonstração do apontado dissídio jurisprudencial:

Trechos do voto condutor do ac. recorrido:

[...]Vale mencionar que, como regra geral, os serviços de frete e seguro são prestados por terceiros não vinculados ao importador brasileiro. 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 CSL devidos pelo importador.

Deveria, portanto, ser garantido à recorrente utilizar, na formação do preço de aquisição, para fins de comparação com o preço parâmetro, o valor FOB das importações, assim entendido como o preço da mercadoria entregue no porto de origem, ao invés do preço acrescido do frete e seguro internacionais que corresponde ao preço CIF.

Por outro lado, deve ser considerado que o que está sendo comparado são grandezas semelhantes e se estão incluídas tanto no preço parâmetro quanto no preço praticado os valores de frete, seguro e tributos, não há prejuízo ao Contribuinte, sendo essa forma de apuração apenas uma sistemática para a consideração do preço parâmetro.

Vejamos, pois, a legislação aplicável ao caso:

O art. 18 da Lei n. 9.430/96 prevê regras aplicáveis em geral a todos os métodos de preços de transferência: (...)

No presente caso, entendo que os cálculos feitos pela Fiscalização devem ser retificados, eis que o Auditor Fiscal incluiu na base de cálculo o valor do frete, do seguro e dos impostos incidentes na importação, em que pesem terem sido contratados com terceiros.

O binômio essencial prescrito pelo art. 18, caput, da Lei n. 9.430/96, é determinante ao escopo das normas de preços de transferência, pois corresponde às condições essenciais para a sua incidência: tais normas alcançam operações realizadas por pessoas jurídicas brasileiras com (i) partes vinculadas (ii) residentes em outros países.

Ou seja, entendo que tais valores são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

[...] (Destacou-se).

Trechos do voto condutor do **primeiro paradigma** (Acórdão nº 1302-001.588):

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.**

Na verdade, equivoca-se a recorrente ao não perceber que o método PRL é opcional e presuntivo. Explico. Primeiro, o método PRL presume um preço parâmetro a partir do preço de revenda menos uma margem fixa de lucro predeterminada em lei, o que o torna um método muito mais fácil de ser

aplicado. Por outro lado, sendo presuntivo, não poderia ser obrigatório, ele é facultativo, pois o contribuinte pode sempre optar pelo PIC ou pelo CPL.

Segundo o legislador ao fixar as condições desse método facultativo e presuntivo, em um primeiro momento, **expressamente determinou que os valores relativos ao frete, seguro e tributos sobre importação compusessem o preço-praticado (§ 6º do art. 18 da Lei 9.430/96)**. Ora, em se tratando de um método facultativo e presuntivo é lógico que cabe ao contribuinte analisar quando é vantajoso a sua aplicação.

[...]

Ademais, somente a partir da Lei 12.715/12 é que as despesas com frete, seguro e tributo incidente na importação e os gastos aduaneiros deixaram de integrar o preço-praticado. Ocorre, porém, que não se pode querer retroagir tal norma, ainda que seja para beneficiar o recorrente, pois não se trata de norma penal tributária.” (destaques acrescentados

[...] (Destaques da recorrente)

Parte da ementa do voto condutor do **segundo paradigma** (Ac. nº 1402-001.403) já é suficiente para extrair toda sua **ratio decidendi**:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

[...]

PREÇO PRATICADO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. CLÁUSULA CIF.

Como decorrência de expressa disposição legal (§ 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, antes do advento da Lei nº 12.715, de 2012) e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, o valor do frete, seguro e tributos incidentes na importação devem compor o preço praticado, quer nas operações com cláusula CIF (valor constante dos documentos de importação), quer nas operações com cláusula FOB (ônus suportado pelo importador

Do mesmo arcabouço jurídico e da similitude fática

Todos os Acórdãos trataram da matéria ligada à preço de transferência, no âmbito do método PRL, possuindo em comum a discussão a respeito da inclusão ou não de frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado a ser levado em consideração para efeito de comparabilidade do preço parâmetro desse método.

O arcabouço jurídico também é idêntico, cabendo ainda mencionar que as decisões comparadas são todas anteriores à vigência da Lei 12.715/12, que mudou a redação original.

Da divergência constatada

A recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência.

Isso porque **enquanto a decisão recorrida** firmou o entendimento de que os valores de frete, seguro e impostos incidentes na importação, a que se refere o § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, **devem compor o preço praticado**, por serem “custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas”. **Em sentido diametralmente oposto**, os respectivos paradigmas entenderam que os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação - por esta inclusão está expressamente prevista na redação original do § 6º do art. 18 da Lei 9.430/96 - devem compor o preço praticado para efeito de comparação com o preço parâmetro, no método PRL.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Diante do exposto, OPINO por **DAR SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional.

[...]

Em cumprimento ao disposto no art. 18, inciso III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retroexpostas, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

[...]

Cientificada em 03/08/2020 (fl. 996), a contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 1010/1022), no qual defende a manutenção do acórdão recorrido pelos seus próprios fundamentos.

A recorrente também opôs embargos alegando “*o acórdão embargado contém erro de fato pois, conforme alegado no recurso voluntário e reconhecido no relatório, os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação devem excluídos do preço praticado, e não do preço parâmetro, como erroneamente determinado no julgado*”.

Os embargos foram rejeitados pelo colegiado *a quo* por meio do Acórdão nº 1401-005.403, de 14 de abril e 2021, conforme sintetizado na seguinte ementa:

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

Exercício: 2011

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO

Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos que não foram pagos diretamente à pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro, tampouco do preço praticado.

Encaminhados os autos à PFN (fl. 1043), esta se deu por cientificada, sem qualquer outra manifestação.

Cientificada do acórdão de embargos a contribuinte apresentou novos embargos, reapresentando a questão sob a forma de contradição, tendo sido rejeitado pelo presidente do colegiado *a quo* nos termos do despacho de fls. 1064/1068, *verbis*:

Trata-se de embargos de declaração opostos pela contribuinte acima identificada contra o Acórdão nº 1401-005.403, de 14/04/2021, exarado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

O acórdão embargado contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

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

Exercício: 2011

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro, tampouco do preço praticado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento aos embargos propostos pela Contribuinte.

Em 17/05/2021, a contribuinte teve ciência do acórdão acima referido, e em 21/05/2021, ela apresentou tempestivamente os embargos cuja admissibilidade está sendo agora examinada.

O presente processo cuida de lançamento para constituição de crédito tributário a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativamente ao ano-calendário de 2011.

A autoridade fiscal entendeu que a contribuinte deixou de adicionar ao resultado do período custos com bens, serviços e direitos importados em operações praticadas com pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas, em conformidade com o disposto nos artigos 18 e 23 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 9.959/00 combinados com os dispositivos da Instrução Normativa SRF 243/02 (ajustes de preços de transferência).

A decisão de primeira instância administrativa cancelou parte do lançamento, por alguns erros cometidos pela autoridade lançadora em decorrência de divergências na unidade de medida dos produtos importados.

Na segunda instância, foi proferido inicialmente o Acórdão nº 1401-003.643, de 13/08/2019, dando-se provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para que os valores de frete, seguro e tributos na importação fossem excluídos dos cálculos de ajustes de preços de transferência.

Intimada dessa decisão, a Fazenda Nacional (PGFN) interpôs recurso especial, procurando reincluir os valores de frete, seguro e tributos na importação nos referidos cálculos de ajustes de preços de transferência.

Esse recurso especial da PGFN foi admitido e já foi contrarrazoado pela contribuinte.

Mas a contribuinte também apresentou embargos de declaração contra o Acórdão nº 1401-003.643, alegando que essa decisão teria incorrido em erro de fato, porque, conforme alegado no recurso voluntário e reconhecido no relatório, os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação deveriam ser excluídos do preço praticado, e não do preço parâmetro, como erroneamente foi determinado no julgado.

Esses embargos foram admitidos, com o entendimento de que ao menos no preliminar exame de sua admissibilidade, não era manifestamente improcedente a alegação de erro material (ou ao menos de contradição entre o relatório e a ementa/voto/decisum).

Naquela ocasião, verificou-se que, de fato, no relatório constava que o sujeito passivo alegou a "ilegalidade da inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação no cálculo dos preços praticados", enquanto na ementa, no voto condutor e no decisum determinou-se a exclusão desses valores em relação ao preço parâmetro.

Entretanto, uma vez encaminhados ao colegiado, esses embargos da contribuinte tiveram seu provimento negado, o que se deu pelo Acórdão nº 1401-005.403, cuja ementa está transcrita no início deste despacho, e que agora é objeto de novos embargos da contribuinte.

De acordo com a contribuinte, a manutenção do comando para que os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação sejam excluídos do preço parâmetro (e não do preço praticado) está em contradição com a decisão do colegiado, no sentido de que o frete, o seguro e os tributos não recuperáveis na importação, por não serem contratados de parte vinculada, não devem se sujeitar ao controle de preços de transferência.

É preciso registrar que os embargos de declaração contra os acórdãos proferidos pelos colegiados do CARF somente são cabíveis quando estes contiverem obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma, nos termos do artigo 65 do Anexo II do RICARF:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

Para demonstrar a ocorrência do alegado vício de contradição, a contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

2.2. Das Contradições

9. Conforme mencionado acima, a Embargante vem demonstrando, ao longo do presente feito, a ilegalidade da inclusão de frete, seguro e tributos não recuperáveis no preço praticado para fins de aplicação das regras de preços de transferência, conforme consta de seu Recurso Voluntário:

“Da análise do TVF, verifica-se que o cálculo do preço praticado obtido pela d. fiscalização para o método PRL levou em consideração, equivocadamente, o valor das operações na modalidade CIF, ou seja, com a inclusão dos custos relativos ao frete, seguro e tributos não recuperáveis devidos na importação”.

10. Nesse sentido, veja-se que o próprio v. acórdão do recurso voluntário, em seu relatório, reconhece que a alegação seria de ilegalidade de inclusão dos referidos valores no preço praticado:

“Inconformada com a decisão primeva, interpôs a Contribuinte o competente recurso voluntário alegando em síntese:

01) Nulidade do Auto de Infração por vício material;

02) Ilegalidade da IN 243/02;

03) Da ilegalidade da inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação no cálculo dos preços praticados segundo o método PRL”.

11. Apesar disso, ainda que o v. acórdão tenha analisado corretamente os argumentos da Embargante, acolhendo-os, acabou por mencionar que a exclusão se daria do preço parâmetro, ao invés do preço praticado, ensejando a oposição dos embargos de declaração de fls. 999/1.003.

12. Quando do julgamento de citados embargos de declaração, essa C. Turma posicionou-se no sentido de que a operação entre pessoas vinculadas e a operação entre pessoas não vinculadas devem preservar parâmetros equivalentes, razão pela qual tanto faria o ajuste se dar no preço praticado ou no preço parâmetro, *in verbis*:

“A operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na 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.

Assim, deve ser preservada a comparabilidade entre os preços parâmetro e praticado, sendo irrelevante considerar a exclusão de frete, seguro e imposto, do preço parâmetro ou do preço praticado”.

13. Ocorre que, ao concluir que seria indiferente a exclusão dos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação do preço praticado ou do parâmetro, essa C. Turma contradiz o que com maestria reconheceu na primeira decisão (da qual a ora embargada é parte integrante), no sentido de que o frete, o seguro e os tributos não recuperáveis na importação, por não serem contratados de parte vinculada, não devem se sujeitar ao controle de preços de transferência.

14. Se os valores de frete, seguro e tributos não recuperáveis da importação pagos pelo contribuinte não se submetem às regras de preços de transferência, eles não podem ser submetidos à comparação com o preço parâmetro apurado pelo método PRL, salvo se essas rubricas fossem adicionadas ao preço parâmetro, e não excluídas como afirma a decisão embargada.

15. Vale dizer que a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos não recuperáveis da importação do preço parâmetro, como constou por um lapso na conclusão e ementa da primeira decisão, de forma contraditória com seus fundamentos e teor, seria não apenas manter a indevida sujeição desses custos às regras de preços de transferência, como reduzir o limite dedutível fiscalmente, em razão da diminuição do preço parâmetro.

16. Existe uma substancial diferença entre excluir os valores de frete, seguro e tributos não recuperáveis da importação do preço praticado ou do parâmetro. Explica-se.

17. Na hipótese de exclusão dos valores de frete, seguro e tributos não recuperáveis do preço praticado na importação, pelo entendimento de que tais quantias não são valores sujeitos ao controle de preços de transferência, há uma redução na grandeza a se comparar com o preço parâmetro e, conseqüentemente, dos eventuais montantes a serem adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL. Por sua vez, a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos não recuperáveis do preço parâmetro implica uma minoração do máximo dedutível segunda as regras de preços de transferência e, portanto, uma majoração dos ajustes de preços de transferência.

18. Nessa linha de raciocínio fica clara outra contradição da decisão embargada ao se posicionar – de forma corretíssima, vale dizer – no sentido de que preço parâmetro e preço praticado devem preservar parâmetros

equivalentes, para logo após concluir que é irrelevante excluir as rubricas de frete, seguros e tributos recuperáveis do preço praticado, como pleiteia a Embargante, ou do preço parâmetro.

19. Uma vez mais, a exclusão de quantia do preço praticado reduz o custo a se sujeitar às normas de preço de transferência, o que deve ser feito quando não se trata de montantes sujeitos a tais regras, ao passo que a exclusão de quantia do preço parâmetro reduz o limite dedutível a ser considerado nos ajustes de preços de transferência.

20. Para tornarem preços praticado e parâmetro em parâmetros equivalentes, o outro mecanismo admissível, para além da exclusão dos valores de frete, seguros e tributos não recuperáveis da importação, seria a adição dessas quantias ao preço parâmetro apurado segundo o método PRL, e não sua exclusão.

21. Por tais razões, requer-se sejam acolhidos os presentes embargos, a fim de que sejam sanados os vícios apontados, determinando-se a exclusão do frete, seguros e tributos do preço praticado.

Não há nenhuma contradição no acórdão embargado. A contribuinte deixou de transcrever um parágrafo que evidencia bem isso:

“A operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na 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.

Assim, deve ser preservada a comparabilidade entre os preços parâmetro e praticado, sendo irrelevante considerar a exclusão de frete, seguro e imposto, do preço parâmetro ou do preço praticado.

Nesse sentido, não faz qualquer diferença retirar o frete, seguro e imposto do preço praticado ou parâmetro, pois exclui-los de um significa exclui-los do outro, comparando-se grandezas equivalentes.” (g.n.)

Já está bastante claro que **o entendimento do colegiado é no sentido de que o frete, o seguro e os tributos não recuperáveis na importação, por não serem contratados de parte vinculada, não devem se sujeitar ao controle de preços de transferência.** (G.N.)

A PGFN, inclusive, já apresentou recurso especial na tentativa de reverter esse posicionamento favorável à contribuinte. (G.N.)

Desde a IN SRF 243/2002 passou a vigorar uma metodologia que proporcionaliza a receita de (re)venda de um produto em função de seus itens de custo, levando em conta a proporção da participação destes itens de custo no custo total do produto.

Dentro dessa “nova” metodologia, portanto, o “preço praticado” é o preço praticado com um determinado item de custo, e não o preço praticado total (como era no método anterior); e o preço parâmetro é aquela parte da receita de (re)venda que corresponde a um determinado item de custo (que deve ser objeto de controle), conforme a proporcionalização mencionada acima. (G.N.)

É exatamente por isso que o acórdão embargado registra ser irrelevante discutir se as referidas rubricas devem ser excluídas do preço praticado ou do preço parâmetro, afirmando ainda que excluí-las de um significa excluí-las de outro. (G.N.)

O que a contradição apontada pela contribuinte reflete é uma aparente dificuldade em compreender o próprio método de controle de preços de transferência.

Desse modo, os embargos não devem ser acolhidos.

Conclusão

O Acórdão nº 1401-005.403 não contém o alegado vício que poderia dar ensejo à apresentação de embargos de declaração.

Pelo exposto, e com fulcro no art. 65, § 3º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), **REJEITO** os embargos de declaração interpostos, mantendo-se inalterada a v. decisão embargada.

[...]

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Tadeu Matosinho Machado**, Relator.

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A recorrente não questiona o conhecimento do recurso.

Observo que a premissa do acórdão recorrido é a de que “os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos que não foram pagos diretamente à pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro, tampouco do preço praticado”, conforme sintetizado no acórdão de embargos.

A formulação, em princípio, parece se alinhar ao entendimento dos acórdãos paradigmas no sentido de que é necessário comparar grandezas semelhantes, daí a necessidade de incluir os valores no preço parâmetro, vez que também compõem o preço praticado.

Ocorre que, não obstante a formulação trazido no recorrido (integrado pelo acórdão de embargos), no caso em apreço o colegiado *a quo* cancelou o lançamento nesta parte sob o entendimento de que os valores de frete, seguro e imposto de importação não poderiam ser incluídos no cálculo do preço-parâmetro, ignorando sua consideração no preço praticado.

Tal contradição foi inclusive apontada pela contribuinte em seus segundo embargos apresentados, mas estes restaram rejeitados pelo presidente do colegiado *a quo*.

Assim, em que pese a PFN não tenha ela própria suscitado a discussão em embargos, entendo que a matéria restou prequestionada pela contribuinte, de sorte que entendo caracterizada a divergência.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da PFN.

Mérito

No mérito, a PFN defende a reforma do acórdão recorrido, nos seguintes termos:

O presente recurso tem por objeto a controvérsia acerca da inclusão, no preço praticado pelas empresas vinculadas, das parcelas relativas a frete, seguro e imposto de importação, para fins de comparação com o preço parâmetro apurado conforme o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL).

A controvérsia gira em torno da significação atribuída à regra prevista no § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, reproduzida a seguir:

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:

[...]

§ 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.

[...]

(grifos nossos)

No ponto de vista da Fazenda Nacional, o § 6º do art. 18 determina que o frete, o seguro e os tributos incidentes sobre a importação devem integrar o custo da operação controlada (o “preço praticado”), para efeito de aferição da dedutibilidade. Nessa linha de raciocínio, o § 6º estabelece uma exceção ao regime definido pelo caput do art. 18, no sentido de incluir na apuração da

dedutibilidade valores que não decorrem de operações efetuadas com partes vinculadas, isto é, o frete e o seguro cujo ônus tenha sido da empresa brasileira e o imposto de importação.

Na ótica dos contribuintes, a regra assegura a dedutibilidade automática dos gastos com frete, seguro e imposto de importação, uma vez que constituem parcelas pagas a partes independentes e, portanto, são insuscetíveis de manipulação com vistas à transferência de lucros ao exterior. Por consequência, essas parcelas não poderiam ser incluídas no preço praticado para a comparação com o preço parâmetro apurado pelo PRL, sob pena de se restringir a dedutibilidade de custos incorridos em operações de mercado.

A argumentação dos contribuintes pode ser desdobrada nos seguintes termos:

- 1) O controle dos preços de transferência tem como finalidade evitar a transferência indireta de lucros ao exterior, o que ocorre por intermédio da manipulação de preços em transações praticadas entre partes vinculadas.
- 2) As parcelas referentes ao frete, seguro e imposto de importação são pagas a partes independentes.
- 3) Logo, essas parcelas não estão submetidas ao controle dos preços de transferência, pois não há possibilidade de manipular os seus preços com o intuito de transferir lucros ao exterior.

No plano puramente abstrato, a argumentação é irreparável. Todavia, ao ser cotejada com o texto legal e, sobretudo, com a sistemática do PRL, o raciocínio apresenta três graves inconsistências.

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

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

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, **nas operações**

efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos: [...]

(grifos nossos)

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

Constata-se, portanto, que a interpretação dos contribuintes transforma o § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 em uma regra absolutamente inócua e desnecessária no ordenamento jurídico. Em última análise, se a intenção do legislador era restringir o controle dos preços de transferência às operações com partes ligadas e assegurar a dedutibilidade do frete, do seguro e do imposto de importação (por serem pagos a pessoas independentes), o caminho mais razoável seria simplesmente omitir a regra inserida no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430. Enfim, o entendimento dos contribuintes contraria a máxima segundo a qual “a lei não contém palavras inúteis”.

Na visão da Fazenda Nacional, por outro lado, o § 6º não se traduz numa regra inócua, limitada a repetir mandamentos expressos no sistema jurídico. Na realidade, trata-se de verdadeira exceção ao regime delimitado pelo caput do art. 18, no sentido de integrar ao custo da operação controlada os valores de frete, seguro e imposto de importação, ainda que decorrentes de transações com pessoas independentes. Em outras palavras, o § 6º impõe, excepcionalmente, que determinadas parcelas pagas a partes não-vinculadas (e, portanto, insuscetíveis de manipulação) devem integrar o controle dos preços de transferência.

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

Na legislação brasileira, a comparação entre preços é a base dos métodos PIC e PVEx, ao passo que a comparação entre as margens de lucro fundamenta os métodos PRL, CPL, PVA, PVV e CAP, com uma peculiaridade: compara-se a margem de lucro praticada na transação controlada com a margem pré-estabelecida pelo legislador, presumindo-se que esta seria a margem de lucro utilizada por terceiros independentes.¹ Assim, no caso do PRL, o preço praticado

¹ 1 Trata-se de presunção relativa, na medida em que as margens estabelecidas pelo legislador podem ser modificadas de ofício ou a pedido do contribuinte, nos termos do art. 20 da Lei nº 9.430/96.

na importação controlada será integralmente dedutível, desde que a empresa brasileira observe a margem de vinte ou sessenta por cento na revenda, em consonância à Lei nº 9.430/96.

Registre-se, por oportuno, que os métodos não foram definidos pelo legislador de forma aleatória, sem qualquer preocupação com a prática do mercado. Na realidade, os métodos previstos na Lei nº 9.430/96 refletem os métodos clássicos de precificação adotados pelas empresas. Por exemplo, o método CPL é inspirado no modelo markup sobre os custos, enquanto o PRL se aproxima da metodologia de formação do preço baseada na aplicação da margem de contribuição sobre o preço líquido de venda do produto. A lógica subjacente à previsão legal dos métodos é bem esclarecida por Luís Eduardo Schoueri, in verbis:²

“5.1.8.1 Com efeito, foi de presunção relativa que se valeu o legislador para sustentar que terceiros independentes utilizam-se dos métodos previstos legalmente, para compor o próprio preço, por razões estabelecidas pelo próprio mercado.

5.1.8.2 A presunção legal, para ser aceita, deve ter um elevado grau de probabilidade. Vale, aqui, o raciocínio: como um terceiro independente costuma fixar seus preços? É razoável admitir que ele parta da prática de mercado, ou seja, que ao fixar seus preços, ele investigue preços de seus concorrentes. Do mesmo modo, é razoável admitir que ele busque fixar seus preços partindo de seus custos e a eles adicionando certa remuneração ou, pelo contrário, tendo um preço de venda fixado pelo mercado, recuse-se a adquirir produtos para revenda que não lhe assegurem margem de lucro adequada. Tal o raciocínio, baseado na experiência, que fundamenta as presunções que dão base aos métodos desenvolvidos para a apuração dos preços segundo o princípio arm's length.

5.1.8.2.1 Há, com efeito, uma grande semelhança entre os métodos fixados pelo legislador e os métodos clássicos ensinados pela Administração de Marketing para a fixação dos preços de uma empresa.

5.1.8.2.2 O método CPL e o PRL assemelham-se ao mais simples dos métodos de precificação, que é chamado por Kotler de Cost-Plus Pricing, onde o empresário fixa seu preço de olho na margem de lucro a ser atingida. Outro método de precificação que pode se assemelhar ao PRL ou ao CPL é o Breakeven Pricing ou Target Profit Pricing. Já o PIC assemelha-se ao método de Competition-based Pricing, no qual o empresário baseia-se na concorrência para fixar seus preços.”

Considerando que a comparabilidade está na base do controle dos preços de transferência, a aplicação eficaz dos métodos de controle pressupõe que a

² 2 SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006. p. 73-74

transação realizada entre as partes vinculadas e a operação parâmetro sejam comparáveis, vale dizer, as grandezas devem ser equivalentes, no intuito de viabilizar uma comparação adequada.

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

Explica-se. Na metodologia do PRL, o ponto de partida para a determinação do preço parâmetro é o preço de revenda do produto, do qual subtrai-se os descontos incondicionais concedidos, os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, as comissões e corretagens pagas, além da margem de lucro bruto de 20% ou 60% (e o valor agregado no País). O resultado obtido representa o custo dedutível do produto importado (“preço parâmetro”), o qual deve ser comparado com o custo constante no documento de importação (“preço praticado”).

Como visto, as parcelas de frete, seguro e imposto de importação integram o custo de aquisição do bem importado, conforme o art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Por outro lado, é cediço que, em condições normais de mercado, o preço de revenda de um produto é composto pelo seu custo de aquisição e por uma margem de lucro bruto, a qual deve ser suficiente para cobrir as despesas operacionais e a remuneração da empresa. Desse modo, ao se subtrair a margem de lucro bruto do preço de revenda, atinge-se justamente o custo de aquisição do produto – no qual estarão incluídos os valores de frete, seguro e imposto de importação, tratando-se de bem importado.

Percebe-se, nessa linha de raciocínio, que as parcelas de frete, seguro e imposto de importação sempre integram o preço parâmetro apurado com base no método PRL, na medida em que compõem o custo de aquisição do produto e, por inerência, repercutem no seu preço de revenda. Cabe pontuar que o raciocínio está fundamentado nas operações efetuadas em “condições normais de mercado”, isto é, em vendas com finalidade lucrativa. Certamente, pode haver situações excepcionais nas quais os custos de aquisição do produto não são repassados em sua totalidade ao preço de revenda (por exemplo, vendas efetuadas abaixo do custo para liquidação de estoque). Não obstante, a interpretação normativa deve ser norteadada pelo que ocorre ordinariamente, de modo que tais exceções servem apenas para confirmar a regra, que é a inclusão dos custos de aquisição no preço de revenda da mercadoria.

Logo, para viabilizar a comparação com o preço parâmetro influenciado pelos valores do frete, seguro e imposto de importação, é imprescindível que esses

valores também integrem os custos constantes no documento de importação, ou seja, tais parcelas devem ser incluídas no preço praticado pelas partes associadas, sob pena da comparabilidade restar prejudicada.

Dito por outro modo, o “preço parâmetro CIF” deve necessariamente ser comparado com o “preço praticado CIF”, de forma a assegurar a equivalência entre os termos da comparação. Em sentido inverso, a comparabilidade também poderia ser garantida mediante a utilização do “preço parâmetro FOB” versus o “preço praticado FOB”, por intermédio da exclusão do frete, seguro e imposto de importação no cálculo do preço parâmetro. Entretanto, o legislador optou claramente pela primeira via, ao determinar que tais parcelas “integram o custo, para efeito de dedutibilidade...” (§ 6º). Aliás, cumpre sublinhar que a expressão deve ser interpretada em harmonia ao caput do art. 18, ou seja, o § 6º impõe que o frete, seguro e imposto de importação integrem o custo constante no documento de importação, i.e., esses valores devem compor o preço praticado pelas partes vinculadas, para fins de controle dos preços de transferência.

Nesse sentido, vale mencionar a seguinte passagem do voto proferido pelo Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães no Acórdão nº 105-16.711, em que foi adotado o entendimento ora exposto:

“Como (a nosso ver, acertadamente) ressaltou a autoridade fiscal, quando se trata de aplicação de métodos de preços de transferência, o cuidado que se deve ter (na consideração ou não do frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do custo de importação) diz respeito a possibilidade de se distorcer os termos da comparação que se pretende empreender. Foi exatamente nesse sentido que a Instrução Normativa nº 243, de 2002, tratando do que denominou de normas comuns aos custos na importação, esclareceu que, verbis:

[...]

Alega também a recorrente que a IN 38/97 permitiu ao contribuinte escolher entre incluir ou não o frete, seguro e tributos na composição dos custos dos bem. Permissa venia, não nos parece que essa seja a melhor exegese que se pode extrair da leitura do caput do artigo 4º e do parágrafo 4º do citado ato normativo, pois, como já dissemos, a inclusão ou não de tais valores associa-se às condições de comparabilidade. Provasse a recorrente que na determinação dos seus preços de revenda não fez repercutir os dispêndios em comento, acreditamos que ganharia plausibilidade tal argumentação, porém, na inexistência de tal comprovação, a suposição decorre do que é tecnicamente correto, qual seja, a de que nos preços de revenda praticados encontram-se embutidos os gastos incorridos na importação do produto.”

(grifos nossos)

A lógica subjacente à interpretação aqui defendida é sintetizada nos seguintes termos por Luís Eduardo Schoueri:³

“7.10.1.5.3 Assim, para tornar possível a comparação (entre o preço praticado na transação controlada e o preço parâmetro obtido pelo cálculo do método) a lei estaria determinando que deveriam integrar o custo constante do documento de importação as despesas de frete, seguro e tributos, aproximando-se, dessa forma, do custo registrado na contabilidade.

7.10.1.5.4 Note-se que um terceiro independente procuraria obter a mesma margem de lucro com a revenda do bem, independentemente de ser nacional ou importado (admitindo-se que sejam bens idênticos ou similares). É razoável, portanto, admitir que o valor do bem nacional, em condições de mercado, deve ser igual ao valor do bem importado devidamente nacionalizado, ou seja, acrescido das despesas de frete, seguro e tributo incorridas. Nesse sentido, adotando-se o conceito contábil de custo, é razoável dizer que o custo contábil do bem nacional deve ser igual ao custo contábil do bem importado (aí compreendidos o frete, seguro e tributos), já que é a esse custo que se acrescentará a margem de lucro *arm's lenght* para chegar-se ao preço de revenda.

7.10.1.5.5 Adotando-se tal interpretação, ter-se-ia, ainda, que a legislação brasileira, nesse aspecto, iria ao encontro das diretrizes da OCDE, a qual, através de seus Guidelines para preços de transferência, estabelece que a margem de lucro do método PRL não deve considerar os custos associados com a aquisição do bem, confira-se: [...]

7.10.1.5.6 Como já notado, ainda que sejam desprovidas de força normativa imediata no Brasil, as diretrizes da OCDE foram reconhecidas explicitamente na exposição de motivos da Lei nº 9.430/96 como seu fundamento básico. Deve-se admitir, portanto, que a Lei nº 9.430 e tais diretrizes estariam em perfeita consonância nesse aspecto, caso adotado o entendimento das autoridades fiscais.”

Por fim, é importante destacar que a argumentação dos contribuintes consubstancia um “falso problema”. Como registrado, alega-se que os gastos com frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não poderiam integrar o preço praticado pelas partes vinculadas, sob pena de se limitar a dedutibilidade de valores pagos a partes independentes, em contrariedade ao objetivo do controle dos preços de transferência.

Ressalte-se, no entanto, que a inclusão de frete, seguro e tributos aduaneiros no preço praticado, para fins de comparação com o preço parâmetro apurado pelo PRL, não implica qualquer limitação à dedutibilidade dessas parcelas, traduzindo-

³ 3 Op. cit. p. 182-183

se em técnica de neutralização voltada para possibilitar a comparação entre grandezas equivalentes.

Como exposto, os valores de frete, seguro e imposto de importação repercutem no preço parâmetro calculado pelo PRL, majorando o limite de dedutibilidade do custo do bem importado. Em compensação, essas parcelas devem ser incluídas no preço praticado na transação controlada, com a finalidade de neutralizar o aumento correspondente no preço parâmetro. Note-se que a inclusão das parcelas no preço praticado simplesmente anula a majoração do preço parâmetro causada pela influência das mesmas parcelas. Por outro giro, o preço praticado é majorado na mesma proporção do aumento provocado no preço parâmetro pelos valores de frete, seguro e imposto de importação, com o escopo de assegurar a comparabilidade entre ambos.

Isso não significa, todavia, que a inclusão do frete, seguro e imposto de importação no preço praticado implicaria uma “restrição na dedutibilidade” dessas parcelas. É que o limite de dedutibilidade (o preço parâmetro) também é majorado em valores correspondentes, em face da repercussão das mesmas parcelas no custo de aquisição e no preço de revenda do produto. Infere-se, portanto, que as despesas com frete, seguro e impostos incidentes sobre a importação são integralmente dedutíveis, na medida em que a inclusão no preço praticado tem como contrapartida o aumento proporcional do preço parâmetro.

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.

Cumprе 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, na hipótese do contribuinte não incluir os gastos com frete, seguro e imposto de importação no preço praticado, tampouco demonstrar que as parcelas não repercutiram no preço de revenda (e, por consequência, no preço parâmetro), tais valores devem ser incluídos no preço praticado para fins de assegurar a comparação adequada com o preço parâmetro calculado pelo Método PRL.

[...]

A contribuinte, por sua vez sustenta em suas contrarrazões:

- a) Que a redação do § 6º do art. 18 da Lei nº 9,430/1966, *“não deixa margem para dúvidas no sentido de que frete, seguro e tributos integram o custo para efeito de dedutibilidade. O referido parágrafo, no contexto do art. 18, que estabelece as limitações de dedução de custos e despesas na importação por conta dos preços de transferência, portanto, claramente estabelece que os valores mencionados não se sujeitam ao mencionado controle de preços de transferência”*;
- b) Que com relação ao segundo fundamento, *“de que a exclusão de frete, seguro e tributos do preço praticado tornaria a comparação incoerente, ao se cotejar duas grandezas distintas, tem-se que a Fazenda Nacional, em realidade, não concorda com o quanto disposto na legislação à época e visa alterá-la por meio de uma interpretação que não se sustenta”*, tanto que posteriormente, a legislação foi alterada para que se excluísse, também do preço parâmetro, o valor de frete, seguro e tributos, como se pode inferir da atual redação do atual § 6º e § 6º-A;
- c) Que *“o suposto problema de comparabilidade acabou por ser resolvido por meio de alteração legal, com a exclusão do frete, seguro e tributos do preço parâmetro”*; e
- d) Que as regras de preços de transferência são verdadeiras limitadoras da dedução de despesa e custos de importação, de sorte que a *“inclusão de tais montantes no preço praticado implica necessariamente a imposição de que estes se sujeitem à limitação de dedutibilidade, que não consta da legislação e é contrária à ideia de preços de transferência”*.

Assiste razão à Fazenda Nacional.

Com efeito as regras de preço de transferência estão assentadas no princípio da comparabilidade entre o preço parâmetro e o preço praticado, de sorte que se este último é influenciado pelos valores pagos a título de fretes, seguros e impostos só é possível a comparação com o preço parâmetro se este também considerar tais custos no seu cálculo.

Nesse sentido, são precisos os fundamentos do d. conselheiro André Mendes de Moura no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.832, de 04 de março de 2020, proferido perante esta 1ª Turma⁴, os quais adoto como razões de decidir do presente recurso, *verbis*:

[...]

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

⁴ Participaram deste 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). A matéria foi decidida por voto de qualidade, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Caio Cesar Nader Quintella, que lhe deram provimento.

art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, caput e § 6º, dada antes da alteração promovida pela Lei nº 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 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.

Como visto, os fundamentos acima transcritos amoldam-se perfeitamente ao presente caso, em todos os seus termos.

No mesmo sentido têm-se os seguintes precedentes desta turma, de cuja ementa se extrai:

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.

Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a

título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. A inclusão desses valores no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito do sujeito passivo em deduzi-los como despesa no levantamento do lucro líquido do exercício. Por outro lado, a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado prejudicaria a sua comparabilidade com o preço-parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que, neste, estão necessariamente incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. **(Acórdão nº 9101-003.394, de 05 de fevereiro de 2018, Relator conselheiro Rafael Vidal de Araújo)**

MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS. INCLUSÃO.

Na apuração dos preços praticados de acordo com o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), devem ser incluídos o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação, nos termos do que preconiza o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, na redação vigente à época dos fatos. **(Acórdão nº 9101-004.712, de 17 de janeiro de 2020, Redatora designada: conselheira Viviane Vidal Wagner)**

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial fazendário e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado