



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16561.000171/2008-89  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.814 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de janeiro de 2018  
**Matéria** PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA  
**Recorrente** FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

**Ano-calendário: 2007**

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PROCEDIMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO DO MÉTODO. IMPOSSIBILIDADE.

Na apuração do preço de transferência o sujeito passivo pode escolher o método que lhe seja mais favorável dentre os aplicáveis à natureza das operações realizadas. À faculdade conferida pela Lei ao contribuinte se contrapõe apenas o dever da fiscalização de aceitar a opção por ele regularmente exercida e que pode ser alterada desde que antes de iniciado o procedimento fiscal.

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

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

PREÇO PARÂMETRO. DEDUÇÃO DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A VENDA. PIS/COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE A RECEITA BRUTA .

Muito embora PIS/COFINS sejam tributos indiretos, não se tratam de tributos incidentes sobre a venda, mas sobre a receita bruta ao que carece de previsão legal sua dedução para se alcançar o preço-parâmetro.

TRATADOS INTERNACIONAIS CONTRA BI-TRIBUTAÇÃO E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

Não há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao princípio arm's length.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: I) Negar provimento ao recurso voluntário: i) por unanimidade de votos em relação à aplicação de tratados internacionais; ii) por voto de qualidade em relação à inclusão do PIS e Cofins no preço parâmetro. Vencidos os Conselheiros Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento; e: iii) por maioria de votos em relação à alteração do método PRL para PIC. Vencidos os Conselheiros Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Caio Cesar Nader Quintella e Leonardo Luis Pagano Gonçalves. II) Dar provimento ao recurso voluntário em relação à exclusão das despesas com frete, seguro e tributos aduaneiros no preço praticado. Vencidos os conselheiros Paulo Mateus Ciccone, Evandro Correa Dias e Leonardo de Andrade Couto que votaram por negar provimento. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor em relação às matérias nas quais o relator foi vencido. Os Conselheiros Julio Lima Souza Martins e Lizandro Rodrigues de Sousa não participaram do julgamento em relação à alteração do método PRL para PIC e à exclusão das despesas com frete, seguro e tributos aduaneiros no preço praticado, tendo em vista que o julgamento dessas matérias foi concluído em sessão anterior.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator-Designado

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Julio Lima Souza Martins, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lizandro Rodrigues de Souza, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

## **Relatório**

Trata o presente feito de Recurso Voluntário interposto por FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA em face de decisão proferida pela DRJ em São Paulo/SP que julgou parcialmente improcedente a impugnação com manutenção parcial de crédito decorrente de ajustes de preço de transferência no ano-calendário 2003.

Em suma o ajuste se deu em função de operações de importação de veículos de pessoas jurídicas vinculadas ante a aplicação do método PRL, enquanto a contribuinte havia manifestado expressamente a adoção do PIC; a dedução no preço-parâmetro de PIS/COFINS e inclusão do preço-praticado de frete, seguro e tributos aduaneiros (CIF+II).

Adoto o relatório empreendido pela DRJ em sua integralidade complementando-o com o que entender necessário:

1.1. Os ajustes referem-se a preços de transferência de veículos importados de empresas vinculadas no exterior.

1.2. De acordo com o Termo de Constatação Fiscal, às fls. 96/116, a Fiscalizada apresentou, na Linha 7 – Ajustes Decorr. Métodos – Preços de Transferência, da Ficha 09, da DIPJ, ano-calendário 2003, ajuste de R\$ 85.066.004,09, sendo que deste total R\$ 34.576.614,00 são relativos a operações de importação.

1.3. As informações dos produtos foram obtidas da Fiscalizada e também dos sistemas da RFB, como o Siscomex.

1.4. Observa a Fiscalização que, no tocante às operações que selecionou, a Fiscalizada optou pelo método PRL – Preço de Revenda menos Lucro, tendo dividido as importações em dois grupos de veículos. O grupo 1 contém importações de pessoas vinculadas do grupo FORD, enquanto que o Grupo 2, nomeado PAG, é constituído por importações de outras pessoas vinculadas: Volvo, Land Rover e Jaguar. Os ajustes realizados pela Fiscalizada, relativos a cada código selecionado, encontram-se nas planilhas elaboradas pela Fiscalização.

1.5. Depois de analisar os cálculos apresentados pela Fiscalizada, observa a Fiscalização que não foram acrescentados ao preço praticado os valores do frete e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação (artigo 4º, parágrafo 4º da IN SRF nº 243/02). Observa ainda que, no cálculo do preço parâmetro, a Fiscalizada não subtrai, do preço de revenda dos veículos do Grupo 1, os valores de impostos e contribuições incidentes sobre vendas (PIS e COFINS), mas o faz com relação aos do Grupo 2-PAG.

1.6. Foram considerados somente os veículos revendidos no ano-calendário 2003.

1.7. Considerando esses fatos, a Fiscalização recalculou os preços parâmetros e traz os dados, nos anexos “Tabela Analítica Preço Parâmetro – G1” e “Tabela Analítica Preço Parâmetro – G2”.

1.8. Ressalta a Fiscalização que os valores das notas fiscais, sob as rubricas do IPI, ICMS Subst. e Seguros, constantes da tabela apresentada pela Fiscalizada, não fazem parte do valor da mercadoria, tendo sido retirados para cálculo do preço de transferência.

1.9. No cálculo do ajuste, realizado produto a produto, respeitou-se a margem de divergência prescrita em lei, bem como foi considerado o ajuste já realizado pela Fiscalizada. O somatório dessas diferenças representa o valor que foi adicionado ao Lucro Real e à Base de Cálculo da CSLL. Todos esses dados constam do Termo de Constatação Fiscal e anexos.

1.10. Relata a Fiscalização que, em 17/03/2008, a Fiscalizada apresentou alteração no método utilizado para diversos produtos, incluindo os produtos selecionados e relacionados no Termo de Constatação Fiscal, e que a mudança na aplicação da metodologia deveu-se à concentração de determinados modelos, segundo o conceito de similaridade, onde, segundo informações da Fiscalizada, teriam sido feitos os devidos ajustes de conteúdo, propaganda e garantia.

1.11. A alteração não foi aceita pela Fiscalização, sob o argumento de que a Fiscalizada exerceu seu direito de escolha com a entrega da DIPJ. Afirma a Fiscalização que,

uma vez selecionado o método pelo contribuinte, cabe a ele verificar a correta aplicação da legislação, dentro dos princípios contábeis e de auditoria. Sustenta ainda que, após o início do procedimento fiscal, não há a possibilidade de se retificar a DIPJ e que a opção por um método não pode ser considerada erro.

1.12. Observa a Fiscalização que concentrou seus esforços sobre os valores escriturados na DIPJ/2003 e nos cálculos do Preço de Transferência que originaram tal escrituração.

1.13. A apuração do valor a ser adicionado no cálculo do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, resultou na importância de R\$ 36.345.558,60, sendo que deste ajuste, R\$ 28.934.704,68 referem-se aos veículos do Grupo 1, e R\$ 7.410.853,92, aos do Grupo 2 –PAG.

1.14. As fls. 93/94, a Fiscalização elaborou os demonstrativos da compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL. O resultado das alterações feitas no prejuízo fiscal (R\$ 509.229.398,77) e na base negativa da CSLL (554.140.749,75), consta dos formulários FAPLI e FACS, às fls. 230/231.

2. Cientificada dos Autos de Infração em 08/12/2008, a Fiscalizada apresentou, em 05/01/2009, pedido de devolução do prazo de 30 (trinta) dias para impugnação, o qual foi reiterado, em 06/01/2009, sob o argumento de que não lhe foi dada vista aos autos, uma vez que, desde a data da ciência, os autos encontram-se em trânsito, conforme extrato do sistema "Comprot".

3. Em 07/01/2009, por meio do instrumento, às fls. 243/286, e da documentação que o acompanha, a Fiscalizada impugnou as autuações. Alega em síntese que:

3.1. as pretensões fiscais não podem prosperar, pois colidem com diversos dispositivos normativos do ordenamento jurídico brasileiro, desrespeitando até mesmo tratados internacionais firmados pelo Brasil.

3.2. em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, foram apresentadas, dentre outras informações, várias planilhas em que se detalhava os cálculos dos preços de transferência relativos às operações de importação e exportação, realizadas no ano-calendário 2003, nos exatos termos em que declarados na DIPJ;

3.3. conforme constou da DIPJ, os produtos cujas importações estavam sujeitas ao controle de preços de transferência foram testados pela Impugnante segundo os três métodos trazidos pelo artigo 18, da Lei 9.430/96;

3.4. parte das importações de veículos foram submetidos ao método "PIC", e, o restante, ao método "PRL";

3.5. o método "CPL" foi reservado às importações de peças;

3.6. buscando atender à regra do artigo 4º, parágrafo 2º, da IN nº 243/02, que determina a aplicação dos métodos por bem, serviço ou direito, os cálculos integrantes da DIPJ tiveram como resultado a aplicação catálogo a catálogo dos métodos do artigo 18, da Lei 9.430/96, sendo que o termo "catálogo" refere-se à subdivisão mais específica para os produtos comercializados pela Impugnante, ou seja, cada modelo de veículo é classificado de acordo

com o pacote de opcionais que são oferecidos ao consumidor (air-bag, ar condicionado, direção hidráulica, vidros elétricos, bancos de couro, etc.);

3.7. em 22/02/08, a Fiscalização consignou no Termo de Constatação e Intimação que, muito embora os cálculos constantes da DIPJ tivessem sido realizados segundo o critério catálogo a catálogo, entedia que o agrupamento deveria ser "modelo a modelo";

3.8. a classificação "modelo a modelo" agregaria, portanto, diversos catálogos em um mesmo grupo, pois levaria em consideração a similaridade existente entre produtos (diferenças de conteúdo);

3.9. saliente-se que o entendimento manifestado pela Fiscalização é o que foi adotado pela Impugnante a partir do ano-calendário 2004, visando-se a evitar distorções;

3.10. neste contexto foi apresentado, em 17/03/08, os cálculos dos preços de transferência, segundo a abordagem "modelo a modelo";

3.11. assim, alguns modelos que haviam sido testados pelo método "PRL", na DIPJ, passaram a sê-los pelo método "PIC";

3.12. isto porque a nova abordagem demandou nova análise quanto ao melhor método a ser aplicado em relação a cada modelo, vale dizer, aquele que resultaria no maior valor dedutível, conforme autorizado pelo parágrafo 4º, do artigo 18, da Lei 9.430/96;

3.13. ao apresentar os novos cálculos deixou-se claro à Fiscalização que aquela seria sua opção, qual seja, substituição do conceito "catálogo a catálogo" pela comparação por modelo (body type) e motorização, de modo a evitar distorções no cálculo do preço parâmetro, como vêm sendo feito a partir de 2004;

3.14. nada mais foi mencionado pela Fiscalização acerca da correta abordagem para aplicação dos métodos, seja "catálogo a catálogo" ou "modelo a modelo", a não ser a surpreendente postura adotada, no Termo de Constatação Fiscal, qual seja, a de proceder à abordagem por catálogo;

3.15. a justificativa dada é a de que a Fiscalização estaria adstrita às informações prestadas na DIPJ, desconsiderando-se, por completo, que a atividade de lançamento é vinculada e deve-se ater não apenas ao declarado pelo contribuinte mas às normas de incidência tributária, como decorrência direta do princípio constitucional da legalidade;

3.16. os produtos que, em razão do reagrupamento por modelo, passaram a ser testados pelo método PIC, nos cálculos apresentados, também não tiveram a alteração do método aceita, tendo sido mantido em relação a eles o método PRL, sob o argumento de que a opção realizada na DIPJ seria imutável, olvidando-se a Fiscalização da regra disposta no parágrafo 4º, do artigo 18, da Lei 9.430/96, que estabelece o dever de ofício de considerar o maior valor dedutível;

3.17. não foi levado em conta que a maioria dos produtos foi importada de países com os quais o Brasil mantém acordos para evitar a bitributação, situação em que a lei interna jamais poderia opor qualquer limitação à perfeita aplicação do princípio *arm's length*, informador das regras de preços de transferência;

3.18 a adoção "modelo a modelo" implicou drástica redução dos valores de ajustes se comprados àquelas constantes da DIPJ apresentada;

3.19. entretanto, ainda que se dê enfoque apenas às informações prestadas na DIPJ, a Fiscalização aponta duas irregularidades, que recaem sobre os catálogos de veículos submetidos ao teste do método PRL e ambas não podem prosperar, quais sejam, a falta de inclusão no preço praticado dos valores relativos aos fretes, seguros e tributos incidentes na importação e a não dedução, quando do cálculo do preço parâmetro, das importâncias relativas às contribuições PIS e COFINS, na qualidade de supostos tributos incidentes sobre a venda, acusações estas que colidem com diversos dispositivos do ordenamento jurídico;

3.20. preliminarmente, cabe sustentar algumas razões que são prejudiciais à toda autuação e, portanto, suficientes para que se declare a sua improcedência;

3.21. desde a ciência do lançamento, 08/12/2008, a Impugnante vem diligenciando junto aos diversos órgãos da RFB, visando a ter acesso aos autos, porém, conforme se constata nos extratos "Comprot", emitidos em 05/01/2009 e 06/01/2009, desde o dia seguinte ao da ciência os autos encontram-se em trânsito, justificativa está utilizada pelos funcionários da CAC para não conceder o acesso aos autos;

3.22. segundo informações obtidas, em 09/12/2008, os autos teriam sido remetidos da DEAIN para a DERAT, mas não teriam atingido seu destino até a data final para apresentação da impugnação;

3.23. as petições protocoladas, em 05/01/2009 e 06/01/2009, com o objetivo de se obter a devolução do prazo de 30 (trinta) dias, não foram apreciadas até a data final para apresentação da impugnação o que a levou a optar pela apresentação das presentes razões de defesa, com vistas a resguardar seus direitos, a despeito da flagrante violação a seu direito à ampla defesa;

3.24. é inquestionável que o contribuinte deve ter conhecimento do lançamento tributário em sua integralidade, sendo inafastável o acesso a todas as alegações fiscais, aos documentos com base nos quais a Fiscalização chegou às conclusões que fundamentam o lançamento e, eventualmente, às tabelas de cálculo que serviram de base à autuação;

3.25. trata-se de decorrência direta dos princípios do contraditório e da ampla defesa ( art. 5º, LV, e art. 37, da CF );

3.26. a Impugnante tem o direito de conhecer quais os documentos serviram de base ao entendimento fiscal, até porque também tem o direito de compreender a interpretação que sobre eles foi dada;

3.27. impõem-se, portanto, o cancelamento do Auto de Infração;

3.28. no mérito, a Fiscalização jamais poderia desconsiderar os novos cálculos apresentados pela Impugnante, haja vista que a aplicação do método que resulte no maior valor dedutível é legítimo direito conferido aos contribuintes pelo artigo 18, parágrafo 4º, da Lei 9.430/96, independentemente, do quanto consignado na DIPJ;

3.29. no caso de importações de mercadorias ou matéria prima, a legislação brasileira de preços de transferência prescreve os métodos "PIC", "PRL" e "CPL";

3.30. o legislador poderia ter indicado uma ordem de preferência entre eles como fez inicialmente o legislador americano e, atualmente, determinou a escolha do melhor método, caso a caso (best method rule);

3.31. por sua vez, a OCDE afasta qualquer ordem de preferência ou obrigação da escolha do método, entendendo que o contribuinte não pode ser obrigado a comprovar a melhor adequação de um método para que possa aplicá-lo;

3.32. considerando que o Brasil seguiu a metodologia da OCDE, a regras brasileiras conferem ao contribuinte o direito de escolha pelo método que lhe é mais conveniente, isto é o método que aponta o maior valor de importação, conforme se verifica pela leitura do artigo 18, parágrafo 4º, da Lei 9.430/96;

3.33. nem mesmo a exigência do artigo 40, da IN SRF nº 243/02, de que o contribuinte indique o método adotado, pode levar a autoridade a desconsiderar outro método que lhe seja mais benéfico (art. 142, do CTN);

3.34. conclui-se que, de acordo com a Lei 9.430/96, o contribuinte não somente tem a opção de escolher qual método aplicará, mas também o benefício da substituição, em caso de erro na escolha do método mais favorável, por um outro que lhe seja menos gravoso, inclusive, de ofício;

3.35. não se trata de procedimento que possa ser comparado à opção pelo lucro real ou presumido, como pretendeu a Fiscalização, já que nesta situação existe dispositivo expresso determinando que a opção será definitiva em relação ao ano calendário;

3.36. a opção por um método mais favorável foi realizada pela Impugnante desde o início do procedimento fiscal, de qualquer forma, a amplitude do § 4º, do art. 18, da Lei 9.130/96, é tanta que a opção pelo método mais conveniente pode ser feita até mesmo no momento da impugnação;

3.37. é dever da Fiscalização mostrar a inviabilidade de todos os demais métodos, para que um deles seja adotado em detrimento dos outros, ou demonstrar que o método adotado é o menos gravoso ao contribuinte;

3.38. conclui-se, portanto, que o Auto de Infração deve ser cancelado;

3.39. a suposta impossibilidade de se alterar o método levou a Fiscalização a tomar como válidos os cálculos integrantes da DIPJ, ainda que contrários ao seu próprio entendimento consignado no Termo de Constatação e Intimação;

3.40. ao apresentar os cálculos "modelo a modelo" a Impugnante deixou claro que aquela seria a sua opção;

3.41. as pretensões da Impugnante não colidem com a regra trazida pelo artigo 4º, §2º, da IN SRF nº 243/02, que determina que os métodos sejam aplicados, "consistentemente, por bem, serviço ou direito";

3.42. essa regra, como reconhecido pela Fiscalização, deve ser interpretada como um impedimento de uso de mais de um método na hipótese de o bem possuir as mesmas especificações;

3.43. veda-se a utilização de mais de um método para bens de especificações idênticas; mas não se veda o agrupamento de bens semelhantes na aplicação de um mesmo método;

3.44. a abordagem por catálogo acaba por gerar distorções no cálculo dos preços parâmetros, pois leva em conta um imenso número de catálogos que, muitas vezes, possuem volume ínfimo se individualmente considerados;

3.45. portanto, Impugnante e Fiscalização concordam que a abordagem deve ser feita "modelo a modelo", a qual se encontra em perfeita consonância tanto com o conceito de similaridade previsto para preços de transferência (artigo 28, da IN SRF nº 253/02) quanto para o de valoração aduaneira;

3.46. tal critério jamais poderia ser afastado sob o argumento de que a adoção desses cálculos implicaria alteração nos métodos indicados na DIPJ;

3.47. os preços de transferência são mais sensíveis ao princípio da legalidade, já que a capacidade contributiva do sujeito passivo é apurada por meios indiretos estabelecidos em lei, ou seja, a lei se vale dos métodos de preços de transferência como mecanismo para arbitrar a base de cálculo do tributo;

3.48. portanto, também sob esses prismas, o Auto de Infração deve ser cancelado;

3.49. por outro lado, ainda que a legislação interna opusesse qualquer limitação à alteração do método, é fato que grande parte das importações conta com a proteção de tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação

3.50. o artigo 98, do CTN, determina expressamente que os tratados internacionais prevalecem sobre a legislação tributária interna;

3.51. desta maneira, os estados contratantes somente podem tributar determinada situação se esta não estiver vedada pelo acordo;

3.52. o artigo 9º, da Convenção Modelo da OCDE, veicula regra no sentido de que não é autorizado qualquer ajuste nas contas de empresas associadas se as transações entre elas se efetuaram em condições de um mercado aberto normal (em bases arm's length);

3.53. assim, a vedação à mudança de método, supostamente prescrita pela legislação interna, não se aplicaria às importações vindas da Argentina, Bélgica e Suécia;

3.54. interpretando-se os acordos, segundo as regras do direito internacional, há que se dar plena eficácia ao princípio arm's length, sem qualquer limitação existente na legislação interna, sendo este mais um motivo para a improcedência do Auto de Infração;

3.55. a Fiscalização apontou irregularidade na aplicação do método PRL, sob o argumento de que se teria deixado de incluir no preço praticado os valores relativos a frete, seguro e tributos incidentes na importação, ou seja, a Fiscalização aponta como correto o preço CIF, em vez do preço FOB, utilizado pela Impugnante;

3.56. a Fiscalização respalda-se no artigo 18, parágrafo 6º, da Lei 9.430/96, todavia, a Impugnante dá outra interpretação ao mesmo dispositivo, devendo tais importâncias serem excluídas do preço praticado e, portanto, das regras que controlam os preços de transferência;

3.57. referida norma não visa incluir o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação no cálculo dos preços de transferência, mas tão-somente integrá-los aos custos, para efeito de dedutibilidade, no compute do lucro real;

3.58. por esta razão é que o legislador fez constar a expressão "para efeito de dedutibilidade";

3.59. as despesas de frete, seguro e tributos não decorrem de transações realizadas com empresa vinculada, mas sim de operações de terceiros que não possuem vínculo de dependência com a empresa sediada no Brasil, e, portanto, estão fora do escopo das regras de preços de transferência;

3.60. independe nessa lógica se os valores são pagos diretamente a pessoa vinculada com cláusula CIF ou se pagos a seguradoras, transportadoras e à administração federal, diretamente, em regime de cláusula FOB;

3.61. tais custos, por decorrerem de operações de relações entre partes não vinculadas, já seriam aferidos em condições de livre mercado (arm's length);

3.62. a antiga IN SRF nº 38/97 (art. 4º, § 4º) entendia que o cálculo do preço praticado não envolveria, necessariamente, tais custos;

3.63. a regra do artigo 18, § 6º, da Lei 9.430/96, deve ser interpretada em harmonia com as demais disposições que regem os preços de transferência, razão pela qual ela não tem o condão de determinar tais inclusões no cálculo do preço praticado;

3.64. de acordo com a técnica legislativa, prescrita em lei, os parágrafos de qualquer dispositivo legal estão sempre indissociavelmente ligados ao caput do artigo;

3.65. o legislador não distinguiu a qual método aplicar-se-ia o parágrafo 6º, do artigo 18, da Lei 9.430/96, então, se válida tal interpretação, a inclusão do frete, seguros e tributos deveria ser aplicada a todos eles;

3.66. portanto, a interpretação dada pela Fiscalização deve ser afastada;

3.67. a partir da leitura do artigo 18, II, "b", da Lei 9.430/96, observa-se que o preço parâmetro, segundo o método PRL, deveria partir do preço bruto de revenda e dele diminuir os descontos incondicionais concedidos, os impostos e contribuições incidentes sobre vendas, as comissões e corretagens e a margem de lucro de 20% ou 60%, conforme o caso;

3.68. tal sistemática visa a aferir qual seria o preço arm's length para a importação de pessoa vinculada e está em sintonia com o que descreve a OCDE;

3.69. por ter como objetivo diminuir, do preço de revenda, a margem de lucro bruta é que devem ser deduzidos tão-somente os tributos incidentes sobre vendas, isto é aqueles que tenham interferência direta nas operações praticadas pela pessoa jurídica;

3.70. não fosse assim e quisesse o legislador atingir o lucro líquido da empresa importadora, outros tributos haveriam de ser deduzidos tais como o IRPJ e a CSLL;

3.71. portanto, há que entender como dedutíveis apenas o ICMS e o ISS, pois somente estes têm como fato gerador a venda de produtos ou serviços;

3.72. além disso, o artigo 1º, da Lei 10.485/02, que regulava a tributação das contribuições PIS e COFINS, é expresso no sentido de que elas não incidem sobre vendas mas sobre a receita bruta da pessoa jurídica decorrente da venda dos produtos nele citados, o que também está de acordo com o artigo 195, I, "b", da CF;

3.73. o faturamento ou a receita bruta jamais podem ser confundidos com as operações que lhes deram causa, conforme decidido pelo STF, no julgamento do REExt. Nº 233.807-4/RN;

3.74. assim, também deve ser afastada a pretensão fiscal referente à parcela das contribuições PIS e COFINS, pois são tributos que não incidem sobre vendas;

3.75. não obstante isso, houve equívoco no cálculo dos valores excluídos a título de PIS e COFINS, pois os veículos importados enquadram-se no código 87.03 da TIPI e, portanto, sujeitam-se, respectivamente, às alíquotas de 1,47% e 6,79%, e não às de 1,63% e 7,6%, conforme cálculos realizados pela Fiscalização;

3.76. portanto, este é mais um motivo para o cancelamento do Auto de Infração, ou, ao menos, para que sejam corrigidos os equívocos cometidos pela Fiscalização;

4. Do exposto requer o cancelamento do Ato de Infração, tendo em vista que foi negado à Impugnante o amplo acesso a todos os documentos que instruem o processo, ou, caso assim não se entenda, seja declarada a sua improcedência tendo em vista que:

a). foi desconsiderada a opção realizada desde o início do procedimento de fiscalização, com violação às normas reguladoras da matéria, em especial o artigo 18, § 6º, da Lei 9.430/96;

b). a aplicação do método PRL, da forma como foi feito, colide com as regras de preços de transferência;

c). a existência de erros materiais cometidos pela Fiscalização, em especial, quanto às alíquotas das contribuições PIS e COFINS, quando do cálculo do preço parâmetro, ou, então, que sejam corrigidos os equívocos. \*

4.1. Protesta ainda por todos os meios de prova admitidos em direito e requer que todas as intimações sejam enviadas a seus procuradores no endereço indicado na peça impugnatória.

5 Em 05/03/2009, conforme fls. 343/351, a Impugnante apresentou razões de defesa complementares, onde retoma as alegações de que foi impossibilitada de consultar os

autos e requer, por motivo de força maior, sejam elas apreciadas, nos termos do artigo 16, § 4º, "a", do Decreto 70.235/72,

5.1. reitera ainda todos os argumentos e pedidos feitos na inicial e afirma que outro seria o desfecho do procedimento fiscal, caso a Fiscalização houvesse aceito os novos cálculos, conforme demonstrado no quadro abaixo:

Método	"Catálogo a Catálogo" Ajustes	"Modelo a Modelo" Ajustes
PIC	R\$ 2.471.068,07	R\$ 3.525.180,22
PRL	R\$ 32.105.545,93	R\$ 14.997.135,15
CPL	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Total	R\$ 34.576.614,00	R\$ 18.522.315,37

Ao final a decisão da DRJ restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA  
IRPJ

Ano-calendário: 2003

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. FRETE. SEGURO. TRIBUTOS. DEDUÇÕES DO PREÇO DE REVENDA. IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE VENDA.

De acordo com as normas que regem o método PRL – Preço de Revenda menos Lucro, incluem-se no preço praticado, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação, por outro lado, dentre as importâncias que devem ser deduzidas da média aritmética dos preços de revenda, para obtenção do preço parâmetro, incluem-se os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, tais como o PIS e a COFINS.

OPÇÃO PELO MÉTODO MAIS CONVENIENTE.

A legislação autoriza o contribuinte a optar pelo método que lhe seja mais conveniente, cabendo à Fiscalização verificar a regularidade do procedimento adotado, exceção feita às situações em que se verifique a existência de causa que implique a desqualificação do método, hipótese que autoriza a Fiscalização a utilizar outro método que seja possível de ser aplicado ao caso concreto.

MÉTODO ADOTADO. DIPJ. PROCEDIMENTO FISCAL EM CURSO. ALTERAÇÃO DO MÉTODO. IMPOSSIBILIDADE.

Iniciado o procedimento fiscal não cabe mais ao contribuinte requerer a alteração do método, informado na DIPJ.

TRATADOS INTERNACIONAIS. OCDE.

O controle de preços de transferência, no direito brasileiro, é regido pelo mesmo princípio disposto no artigo 9º da Convenção Modelo da OCDE, segundo o qual o ajuste deve ter como preço de referência aquele que seria obtido em condições normais de mercado, facultando-se ao contribuinte escolher, dentre os métodos previstos em lei, aquele que lhe seja mais conveniente.

CSLL. DECORRÊNCIA

O decidido quanto ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

---

**PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS O PRAZO DE IMPUGNAÇÃO**

O momento adequado para a produção de provas dá-se dentro do prazo de impugnação, exceção feita às situações previstas nas normas que regem o contencioso administrativo.

**Impugnação Procedente em Parte**

Irresignada com a decisão a recorrente apresentou o presente RV alegando que ante a alteração do critério de agrupamento dos bens para fins de cálculo de preços de transferência de “catálogo a catálogo” para “modelo a modelo”, sob determinação da RFB, inclusive, deve prevalecer o método mais vantajoso ao contribuinte (PIC), enquanto, havia indicado sob critério anterior PRL. Em 2008, a Recorrente apresentou seus cálculos relativos ao ano-calendário 2003, deixando claro para a fiscalização sua opção.

Sustenta, também, que as contribuições ao PIS/COFINS não devem ser deduzidas do preço parâmetro na medida em que não são tributos incidentes sobre a venda/consumo considerando que reconhecido por nossos Tribunais como incidentes sobre a receita bruta.

Argumenta a recorrente que não devem ser incluídos no preço-praticado os valores de fretes, seguros e tributos aduaneiros na medida em que "tais valores não são pagos a pessoas relacionadas e não devem ser objeto de controle da legislação de preço de transferência".

Por fim, sustenta a impossibilidade de o Brasil aplicar sua legislação de TP por força do art. 9º de seus tratados internacionais contra bitributação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

### 1. Admissibilidade:

O recurso é tempestivo e assinado por procurador com bastante poderes para tanto conforme consta instrumento de mandato contido nos autos.

### 2. Mérito:

#### **2.1. Da alteração do método PRL para o PIC ante mudança de critério de agrupamento de "catálogo a catálogo" para "modelo a modelo" conforme diretriz da fiscalização:**

Antes de passar a análise da pretensão da contribuinte de reforma da decisão quanto à vedação da alteração para método mais benéfico enquanto já em curso o procedimento importante esclarecer que não se trata de discussão sobre a obrigação da fiscalização fazer prova método mais benéfico, nem mesmo da possibilidade do contribuinte proceder alteração de método indicado na DIPJ em sede de impugnação.

A discussão nos presentes autos é acerca da possibilidade da contribuinte no curso da fiscalização que fixa diretriz no sentido de novo critério de agrupamento (de catálogo-catálogo para modelo a modelo) reelaborar o controle de preço de transferência com a apresentação integral de documentos para exame da adequação do método da fiscalização, na medida em que o PIC tornara-se mais benéfico.

Alega o contribuinte que, em conformidade com a própria orientação do auditor durante a fiscalização, apresentou planilha de cálculo utilizando método PIC, tendo por base agrupamento "modelo a modelo", ao invés de catálogo a catálogo, que vinha utilizado.

Não obstante apresentação e seleção de novo método a fiscalização não só ignorou toda documentação apresentada, mas procedeu ao recálculo das operações submetidas ao PRL para incluir os valores referentes ao frete, seguros e impostos do preço praticado e deduzir os valores do PIS e da COFINS como se impostos sobre venda para alcançar o preço-parâmetro.

O respeitável acórdão recorrido pauta-se na falsa premissa de que a alteração só era possível em momento anterior a qualquer ato de fiscalização e mediante retificação da DIPJ.

Inicialmente cumpre ressaltar que deve ser aplicado ao caso a legislação vigente a época dos fatos, segundo art. 144, §1º do CTN, *in casu*, a Lei 9.430/96 com as alterações introduzidas pela Lei. 9.959/2000.

Vale lembrar que há época não havia a restrição temporal para alteração do método após o início da fiscalização; o que somente foi introduzido pela MP 563/12, convertida na Lei n. 12.715/12.

Portanto, a previsão expressa da restrição temporal ao direito de escolha do método mais vantajoso passou a vigorar apenas a partir de 2012. Considerando que as regras de controle de preço de transferência tem por fito alcançar maior refinamento da capacidade contributiva do contribuinte constata-se que a possibilidade de se adotar o método mais benéfico corresponde a direito do contribuinte ao que qualquer restrição desse somente pode vigorar com efeitos *ex nunc*, logo, anteriormente era possível a alteração mesmo quando já inaugurada fiscalização.

É justamente esse o entendimento de Luís Eduardo Schoueri, vejamos:

*Portanto, parece correto afirmar que, até o advento das alterações promovidas pela Medida Provisória 563/2012, havia a possibilidade de o contribuinte utilizar-se do direito à escolha do método a qualquer momento posterior à declaração, mesmo que na sua impugnação. O que mudou, apenas, foi a restrição à mudança do método, após o início da fiscalização, permanecendo, entretanto, a regra do menor ajuste; e (...) Ainda no que concerne a escolha do método, entende-se que até as alterações levadas a cabo pela Lei nº 12.715/2012, o contribuinte podia utilizar-se deste direito a qualquer momento posterior à declaração, mesmo que na impugnação, aplicando sempre o método que lhe for mais conveniente. A partir de 2013, existe procedimento próprio para a desqualificação do método escolhido pelo contribuinte.” (Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. Dialética: São Paulo. 2013. p.450)*

Em descompasso com a lei vigente há época, conforme o entendimento doutrinário acima transcrito, a DRJ teve para si a imutabilidade da opção de método indicada na DIPJ nos termos do que consta do item c, do parágrafo 7.21 do acórdão:

*"c) conforme entendimento da RFB, uma vez iniciado o procedimento fiscal, não cabe ao contribuinte requerer a aplicação de outro método que não seja aquele que ele tenha adotado, exceção feita aos casos de evidente erro no preenchimento da DIPJ, ou de ser necessário desqualificar o método adotado, seja por ser imprestável a documentação de suporte apresentada, seja por outro motivo previsto em lei, situação esta que autoriza a Fiscalização a utilizar, dentre os métodos previstos, aquele que se mostre possível de ser aplicado ao caso em concreto."*

Fácil notar que a restrição temporal a alteração do método advém de entendimento da própria autoridade fiscalizadora na medida em que não havia na época impedimento legal, e como sabido em não havendo lei que proibitiva, o comportamento da contribuinte era lícito até mesmo como exercício de um direito que fora outorgado pela própria Lei n.9430/1996 (art.18, §4º).

Isso implica em que a apresentação de novo método de cálculo, independentemente do momento em que foi realizada, não pode ser ignorada pela fiscalização.

O fato de o auditor apontar o critério agrupamento "modelo a modelo" como mais adequado, ainda que estivesse se referindo aos bens submetidos ao modelo PIC, possibilitou que a Recorrente realizasse novos cálculos em relação a todos seus bens, que levaram a um método mais benéfico, lembro, direito do contribuinte, garantido pelo art. 18, §4 da Lei 9.430/96.

O agrupamento "modelo a modelo" estaria em consonância com o conceito de similaridade prescrito no art. 28 da IN 243/02 cuja transcrição se faz por oportuna: "Para efeito desta Instrução Normativa, dois ou mais bens, em condições de uso na finalidade a que se destinam, serão considerados similares quando, simultaneamente: I - tiverem a mesma natureza e a mesma função; II - puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem; III - tiverem especificações equivalentes."

Foi justamente com vistas a atender a orientação da fiscalização que a recorrente empreendeu, durante a fiscalização e antes da lavratura de qualquer auto de infração, a alteração do método PRL para o método PIC que sob o critério de agrupamento "modelo a modelo" revelara-se mais benéfico.

O fato da fiscalização já se encontrar em curso não afasta a espontaneidade da opção pelo contribuinte pelo novo método na medida em que o contribuinte assim procedeu em função da orientação de critério de agrupamento que deveria adotar, qual seja: "modelo a modelo" no qual o método mais benéfico foi o PIC.

Não se ignora que, a despeito da posição doutrinária antes transcrita, este CARF tem orientação no sentido de que a opção pelo método mais benéfico deve ocorrer antes do procedimento de fiscalização, porém, a situação ora em exame diverge de todas as demais na medida em que a opção *a posteriori* de alteração do método realizada nos presentes autos se realizou em função de diretriz da própria RFB quanto ao critério de agrupamento para "modelo a modelo" o que conduziu a uma (re)avaliação do contribuinte de qual seria o método mais benéfico: PIC!

Há algum tempo se reconhece a aplicação do princípio da boa-fé objetiva no Direito Tributário brasileiro. Diferentemente da boa-fé subjetiva na qual perquire-se estado anímico do contribuinte, portanto, de difícil aplicação na seara tributária considerando tratar-se obrigação *ex lege*, a boa-fé objetiva estabelecer um padrão ético de colaboração recíproca entre contribuinte e fisco.

A fixação de uma nova diretriz de agrupamento pela fiscalização não pode implicar na supressão do direito do contribuinte de escolha do método que lhe seja mais benéfico ainda que anteriormente tenha indicado método outro na DIPJ. Vale notar que tal indicação anterior deu-se sob a premissa de que deveria proceder ao agrupamento "catálogo a catálogo" que, inclusive, permite maior precisão de classificação dos automóveis, portanto, maior colaboração com a Administração Tributária que houve por bem entender que o critério "modelo a modelo" era suficiente transmitindo, assim, tal diretriz a contribuinte que procedeu, no exercício da prerrogativa legal conferida, a alteração do método.

Vedar ao contribuinte a opção de alteração do método ante a diretriz fixada é romper com dever de colaboração do fisco para o contribuinte que regularmente exerceu seu direito de escolha do método mais benéfico.

Ainda no curso da fiscalização a contribuinte não só informou a alteração do método, mas apresentou todos cálculos e justificativas do exercício de seu direito de alteração nos termos do art.18, §4º, Lei n.9.430/1996; o que não pode ser-lhe suprimido pelo mero fato de ter informado método diverso quando da indicação na DIPJ.

Reitera-se que a alteração do método deu-se em função da mudança do critério da agrupamento de "catálogo-catálogo" para "modelo a modelo" por diretriz da própria Administração Tributária que certamente não tem por propósito sancionar o contribuinte com a permanência em método que lhe é mais prejudicial, enquanto, a própria lei prevê a prerrogativa de escolha do método mais benéfico mesmo durante a fiscalização conforme facultado-lhe na lei anterior vigente há época dos fatos.

Nessa perspectiva, entendemos por legítima a alteração do método nesse caso em particular ainda que já iniciado o procedimento de fiscalização ao que em homenagem ao princípio da boa-fé objetiva no Direito Tributário que estabelece um dever de colaboração entre Fisco e contribuinte devem prosperar os argumentos da contribuinte pela escolha do método mais benéfico (PIC).

## **2.2. Da inclusão do frete, seguro e tributos aduaneiros ("CIF+II"):**

Caso prevaleça o método utilizado pela fiscalização, ainda assim seus cálculos deverão ser retificados. Isto porque foi utilizado como base o método CIF + II, ou seja, incluindo na base o valor do frete, seguro e tributos sobre a importação, em que pese sua contratação com terceiros.

Ocorre que tal método não se coaduna com a natureza antielisiva das regras de preço de transferência, pois a contratação com terceiros impede eventual manipulação de preços objetivando a transferência de base tributável, estando fora, portanto, do objetivo da norma! Sua inclusão não teria outro objetivo que apenas o aumento do preço-parâmetro e diminuição da parcela dedutível.

No escólio das lições de Gerd Rothmann, é importante notar que:

*o “preço-parâmetro” é um preço hipotético, apurado com base na forma estabelecida, taxativamente, pela Lei n. 9.430/96. Não se confunde, pois, como o preço efetivamente pago pelo importador (“preço praticado”).*

*Assim, as deduções do preço médio de venda, para se chegar ao preço líquido de venda, são, exclusivamente, as previstas na lei*

*(...)*

*Como não entram no cálculo do hipotético “preço-parâmetro”, mas representam custos efetivos, os valores relativos a frete, seguro e ao imposto de importação, desde que seu ônus tenha sido do importador/revendedor (ou seja, na modalidade “FOB”), podem ser integralmente deduzidos para os efeitos de imposto de renda. Na modalidade CIF, o valor de frete e seguro já está embutido no “preço-parâmetro”, de modo que não pode ser considerado, novamente, como despesa dedutível.*

*Neste contexto, cabe apenas uma observação: se, na modalidade FOB, o transporte e o seguro são contratados com empresa coligada da matriz fornecedora da mercadoria, os respectivos valores pagos estão sujeitos à observância da legislação de preços de transferência.*

*(Gerd Willi Rothmann - Preços de transferência - método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+ II) ou FOB. A margem de lucro (20% ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento. RDDT 165, junho de 2009, p.54-55.)*

Na mesma linha são as lições 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.)*

Nesse sentido também caminhou a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscal (CSRF) nos autos do processo administrativo n. 16327.000966/2002-74 (acórdão n. 910101166), relatoria da Conselheira Karem Jureidini Dias:

*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° 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.*

Peço, inclusive, vênha aos colegas para incorporar em meu voto as razões de decidir da então Conselheira Karem Dias a seguir transcritas:

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

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

Por último vale notar que tal entendimento prosperou na CSRF conforme se nota da decisão proferida nos autos do Processo nº 16327.001448/200600, Acórdão nº 9101002.940:

***PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. FRETE SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.***

*Legitimidade da não inclusão de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, pagos a pessoas não vinculadas, para a composição do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro conforme o método PRL.*

Embora a decisão tenha sido proferida quando estava em vigência a IN 38/97, a verdade é que a mudança legislativa posterior não foi capaz de alterar a racionalidade por detrás das regras de preço de transferência. Vejamos a clara exposição do Conselheiro-relator:

*Ocorre que o lançamento tributário em questão desconsidera o binômio essencial prescrito pela Lei n. 9.430/96: i) operações realizadas com pessoas vinculadas e operações internacionais envolvidas.*

*Para o frete e o seguro, foram contratadas empresas sem vínculos com o contribuinte, o que inviabiliza, por si, o preenchimento do binômio essencial de incidência da Lei n. 9.430/96. Os tributos sobre a importação são devidos à União e aos Estados, que obviamente não são estrangeiros e nem são vinculados ao contribuinte.*

*Esse segundo fundamento para o cancelamento do auto de infração, portanto, decorre do princípio da legalidade em sua acepção mais*

*explícita, que impede que se estenda a sanção normativa da Lei n. 9.430/96 ao frete, seguro e tributos incorridos pelo contribuinte, pois nenhuma dessas situações preenche o binômio prescrito como essencial pelo legislador, qual seja, (i) operação com partes vinculadas (ii) residentes em outros países.*

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.**

Bem notam o objetivo meramente esclarecedor do §6, do art. 18 da Lei 9.430/96, 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.)*

Tal posicionamento é importante, porque 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. De todo o exposto, entendo que merece prosperar o recurso da contribuinte neste ponto devendo tais valores serem excluídos na apuração do preço.

### **2.3. Dedução PIS/COFINS preço-parâmetro como tributos incidentes sobre a venda:**

Insurge-se, também, a contribuinte quando da dedução do PIS/COFINS do preço-parâmetro dado entender não tratar-se de tributos incidentes sobre a venda.

Para melhor aferição da procedência ou (im)procedência da pretensão da recorrente importante recordar que o preço-parâmetro no ajuste de preço de transferência é fixado pela lei com o propósito de impedir que o contribuinte sirva-se da operação de comércio exterior como mecanismo de remessa de lucros ao exterior através do pagamento das importações. Portanto, quanto menor o preço-parâmetro, menor a chance do contribuinte servir-se de importações para remessa de lucros ao exterior, logo, maior a chance de submeter-se às regras de preço de transferência.

O cômputo do preço parâmetro é construído com vistas a refletir um preço *arm's length* do bem ou serviço importado, logo, deve tomar em conta exclusivamente

elementos/variáveis que correspondam a realidade do praticado no mercado entre pessoas não-vinculadas, por isso, padrão "*arm's length*".

No art.18, II, "b" da Lei 9.430/96, o legislador previu que o cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL deveria partir do preço bruto de revenda e dele diminuir (i) os descontos incondicionais concedidos, (ii) os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, (iii) as comissões e corretagens pagas e (iv) a margem de lucro de 20% ou 60%, conforme o caso, o que pode ser resumido no seguinte quadro:

$PRL = A - (B + C + D + ((A - B) \times 20\%))$
A: média aritmética de preços de revenda de bens e serviços a empresas não vinculadas
B: descontos incondicionais concedidos e demonstrados em NF
C: impostos e contribuições incidentes sobre as vendas (ICMS, ISS)
D: comissões e corretagens pagas

Conforme visto a própria Lei n.9430/1996 fixa quais são as variáveis tomadas em conta no cálculo do preço parâmetro, entre as quais, os tributos incidentes sobre as vendas que no sistema tributário brasileiro correspondem, exclusivamente, ao Imposto sobre Serviços (ISS) e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Durante algum tempo vigorou grande discussão se PIS/COFINS não integrariam a tributação sobre o consumo na medida em que, também, presente o fenômeno da repercussão econômica do tributo.

A discussão que parece ter contornos apenas doutrinários tem eficácia prática, inclusive, no caso ora posto em julgamento na medida em que a Lei n.9.430/1996 indica como uma das variáveis para o cálculo do preço parâmetro os "tributos incidentes sobre as vendas" que são tão apenas uma das espécies de tributos indiretos.

Na doutrina estrangeira (DUE, John F. *Indirect taxation in developing economies*. Washington D.C.: The Johns Hopkins Press, 1970, p.14) a tributação indireta compreende três categorias de tributos: tributos aduaneiros (*boundary taxes*), impostos sobre o consumo (*consumption taxes*) e imposto de vendas (*sales taxes*).

O que tem-se é que as Contribuições ao Programa de Integração Social e para Seguridade Social (PIS/COFINS) não se integram em nenhuma dessas classificações dado que foram concebidas no sistema tributário brasileiro alheia a qualquer técnica de tributação como uma espécie tributária *sui generis* considerando que não são incidentes sobre o consumo ou a venda, mas sobre a receita/faturamento com aspectos e regime que muito os vincula à tributação sobre a renda (BARRETO, Paulo Ayres. *A Não-cumulatividade das Contribuições e sua Vinculação à Forma de Tributação do Imposto sobre a Renda*. São Paulo: Revista do Advogado, n. 94, nov. 2007, p. 130-135).

Tratando-se de operação praticada no âmbito do Comércio Internacional não é impertinente analisar a categoria tributária do PIS/COFINS na perspectiva do sistema multilateral do comércio (SMC) que prevê classificação própria aos tributos incidentes sobre a receita/faturamento, portanto, procede diferenciação quanto aqueles incidentes sobre a venda muito embora classifique-os todos como tributos indiretos; é o que prevê o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC) editado no âmbito do Acordo de Marrakesh na Organização Mundial do Comércio (OMC) do qual o Brasil é signatário, vejamos:

*Footnote 58. "The term "indirect taxes" shall mean sales, excise, turnover, value added, franchise, stamp, transfer, inventory and equipment taxes, border taxes and all taxes other than direct taxes and import charges."*

Nota de rodapé 58. O termo tributos indiretos compreende tributos sobre as vendas, impostos seletivos, tributos sobre o faturamento, tributos sobre o valor agregado, imposto do selo, impostos sobre transferências, impostos sobre invenções e equipamentos, tributos aduaneiros e todos outros que não tributos diretos e tarifas de importação. (tradução livre)

Oportuno notar que ante ao surgimento de espécies tributárias *sui generis* incidentes sobre a receita/faturamento (*turnover taxes*) o SMC procedeu a classificação própria de modo que PIS/COFINS não podem ser considerados "tributos incidentes sobre a venda" como procedido pela fiscalização para proceder o cômputo do preço-parâmetro.

Na ordem jurídica interna a equivocada pretensão da fiscalização, também, não encontra respaldo considerando que o próprio CTN prevê que as espécies tributárias são determinadas a partir de sua base de cálculo que no PIS/COFINS corresponde a receita/faturamento em nada se confundindo com o valor da prestação do serviço e/ou da mercadoria, base de cálculo próprias do ISS e ICMS, respectivamente.

A Lei nº 10.485/02 ao regulamentar a incidência do PIS/COFINS é clara ao prever que essas contribuições não incidem sobre as vendas, mas sobre a receita bruta da pessoa jurídica decorrente da venda desses produtos. O fundamento constitucional para a instituição das contribuições ao PIS/COFINS (art.195, I, b) é claro ao prever que tais contribuições somente podem incidir sobre a receita ou o faturamento das pessoas jurídicas (e não sobre a venda) o que confirmado pelo entendimento do Pleno do E. STF sobre o tema (RREE nº390.840/MG e nº 233.807-4/RN).

A Lei n.9.430 ao prever como variável a ser subtraída para alcance do preço-parâmetro os "tributos incidentes sobre a venda" tem como único propósito permitir que a fiscalização verifique se o preço praticado em transações com pessoas vinculadas corresponde ao preço que aquela operação se realizaria em condições normais de mercado.

Em condições normais de mercado não se incluem no preço de comercialização de bens e/ou serviços o imposto de renda ou as contribuições para a seguridade social que o agente econômico incorre em suas atividades, portanto, impertinente pretender que PIS/COFINS estejam inclusas no cômputo do preço-parâmetro.

O racional motivador da regra de cômputo do preço-parâmetro é depurar a transação de valores que incidem diretamente sobre a operação para alcançar o valor que teria sido praticado entre partes não relacionadas. Incluir tributos sobre o faturamento seria apenas o primeiro passo para incluir todos os tributos que de alguma forma incidissem sobre a atividade econômica do contribuinte; o que no mínimo desarrazoado.

## 2.4. Tratados internacionais contra bi-tributação e preços de transferência:

Em relação aos tratados internacionais apontados, não assiste razão ao contribuinte. Os tratados convivem harmonicamente com as normas de preços de transferência, via art. 9º (CMOCDE). A única questão que pode ser colocada em relação a tratados, que não é o caso, são as hipóteses de pessoas vinculada prevista no art. 23 que não se enquadram na redação do tratado. O desvio das margens predeterminadas, conforme a Lei, que definem o padrão arm's length, já é razão suficiente para aplicação das regras de TP, cumprindo com o requisito do tratado.

Esta c. Turma já apreciou a matéria em recente julgado que peço vênia para incorporar às minhas razões de decidir:

*(...) Ocorre que os acordos então vigentes não definiram, nem limitaram, as metodologias de controle dos preços favorecidos, usualmente, denominadas "preço de transferência". Apenas possibilitaram a tributação dos preços favorecidos nas operações comerciais entre os Estados Contratantes. Em síntese, os Acordos não prevêem a utilização de métodos de preço de transferência. No Estado brasileiro, o controle e a tributação dos preços de transferência a se encontram delineados nos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96. Tais dispositivos, à época dos fatos geradores, eram regulamentados pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, com as alterações promovidas pelas Instruções Normativas SRF 321/2003 e 382/2003. Trata-se de hipóteses fáticas, delimitadas pelo legislador nacional, que presumem a evasão de divisas através de operações com condições especiais entre vinculadas. Com efeito, os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 não colidem com os suscitados acordos internacionais. ( Proc. n. 10283.720642/201114, Acórdão n.1402002.122 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)*

Vale notar que há resposta Solução de Consulta sobre a matéria cuja transcrição se faz por oportuna:

COSIT nº 6, de 23/11/2001

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ementa: Aplicam-

se os ajustes previstos na Lei nº 9.430, de 27 dezembro de 1996, em matéria de Preços de Transferência. Não há contradição entre o artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio da OCDE que trata dos preços de transferência nas convenções, e os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, que inserem e tributam os preços de transferência na legislação fiscal brasileira. Tampouco há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430, de 1996 e os acordos de bitributação firmados pelo Brasil em matéria relativa ao princípio arm's length.

Do exposto não vejo como prosperar a pretensão da recorrente neste ponto na medida em que o tratado contra-bitributação em absolutamente nada obsta a aplicação das regras de Preço de Transferência.

### **3. Conclusões:**

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para reformar a decisão da DRJ e cancelar o auto de infração lavrado.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

## Voto Vencedor

Leonardo de Andrade Couto – Redator Designado

Apresento minhas homenagens ao fundamentado voto do Conselheiro relator mas dele, respeitosamente, ousou divergir no que se refere à alteração do método PRL para o PIC; inclusão do frete, seguro e tributos aduaneiros no preço praticado e dedução do PIS/COFINS no preço-parâmetro como tributos incidentes sobre a venda:

Em relação à adequação do método de apuração dos ajustes de preços de transferência, o sujeito passivo pode escolher aquele que lhe seja mais favorável dentre os aplicáveis à natureza das operações realizadas. À faculdade conferida pela Lei ao contribuinte se contrapõe apenas o dever da fiscalização de aceitar a opção por ele regularmente exercida, desde que antes de iniciado o procedimento fiscal.

A justificativa do sujeito passivo para alteração do método PRL para PIC em relação a alguns produtos teria origem no entendimento de que os veículos seriam melhor classificados sob o critério de comparação por modelo e não pelo conceito de catálogo. Afirma ainda que tal procedimento teria sido orientação da Fiscalização.

Os argumentos da peça de defesa não guardam consonância com aqueles apresentados durante o procedimento fiscal. Transcreve-se parte da resposta da interessada à intimação fiscal (destaques acrescidos):

[...]

1.4.2. Desta forma, a Montadora entende que em substituição ao conceito de catálogo, onde os veículos são analisados em relação ao conjunto de acessórios, a comparação por modelo (body type) e motorização pode ser mais adequada e evitar distorções no cálculo do preço parâmetro, inclusive como vem praticando desde 2004.

[...]

Vê-se que o critério de classificação por motorização (por modelo) já vinha sendo adotado nas DIPJs desde o ano-calendário de 2004. Considerando que o Termo de Início de Fiscalização foi cientificado ao sujeito passivo apenas em 19/12/2007, tem-se duas conclusões: a primeira delas, por uma óbvia questão temporal, é que a opção do sujeito passivo foi exercida a partir de 2004 independentemente de qualquer orientação da Fiscalização que pudesse ter sido fornecida durante o procedimento fiscal aqui sob exame.

A segunda é que a interessada não retificou a DIPJ referente ao ano-calendário de 2003 por opção, tendo em vista a inexistência de qualquer impedimento, desde o ano-calendário de 2004 até o início do procedimento fiscal, para que o fizesse. Ainda na resposta à intimação supra mencionada, o sujeito passivo confirma:

[...]

1.4.3. Logo, em que pese ter apresentado na DIPJ de 2003 o cálculo por catálogo, entende a Requerente que poderia ter feito o cálculo por base de modelo e motorização.....

No que se refere à impossibilidade de dedução dos valores correspondentes a frete, seguro e imposto de importação na apuração do preço praticado, trata-se de disposição expressa no § 6º, do art. 18, da Lei nº 9.430/96, confirmada na IN/SRF 242/2002.

Além disso, não se pode olvidar que, para efeito de preços de transferência, a comparação deve ocorrer entre grandezas semelhantes. Ora, se tais valores são computados na apuração do preço de revenda, não se justificaria a exclusão no preço praticado.

A meu ver a questão foi enfrentada com precisão no acórdão 105-1671 prolatado pela antiga 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

*... A inclusão ou não dos valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis dependerá do método utilizado: PIC, PRL ou CPL.*

*c. Os valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis alteram de acordo com a variação do preço, das distâncias a serem percorridas, do tipo de transporte a ser utilizado, do peso transportado, entre outras variáveis. Desta maneira, nos casos de comparação direta entre os preços praticados na operação de importação de bens entre pessoas vinculadas e não vinculadas, como no método PIC, a inclusão dos valores mencionados alteraria a comparabilidade entre os preços praticados.*

*d. Neste mesmo sentido, teríamos a opção de não computar os referidos valores, quando da utilização do método CPL.*

*e. Não é o caso do PRL inscrito na legislação brasileira. Este método parte de um preço pelo qual o produto adquirido de uma pessoa vinculada é revendido a uma pessoa não vinculada. A partir deste preço de revenda são efetuados os ajustes deduzindo os valores legalmente especificados. Após o ajuste é deduzida uma margem legalmente estabelecida de 20%. O empresário agrega ao Preço de Revenda os custos correspondentes ao frete, seguro e os impostos não recuperáveis. Desta maneira, se desconsiderarmos no Custo da Importação os valores relativos ao frete, seguro e dos impostos não recuperáveis a comparabilidade para fins de preço de transferência estaria prejudicada.*

(.....)

Relativamente ao pleito para que os valores do PIS e da Cofins não sejam deduzidos na apuração do preço parâmetro em função de não incidirem sobre vendas, parece-me argumento claramente sofismático. Interessante nesse ponto transcrever parte do voto vencido (destaques acrescidos): *A Lei nº 10.485/02 ao regulamentar a incidência do PIS/COFINS é clara ao prever que essas contribuições não incidem sobre as vendas, mas sobre a receita bruta da pessoa jurídica decorrente da venda desses produtos...*

Ora, o resultado primário da venda é justamente a receita bruta decorrente dessa transação. Não consigo vislumbrar a diferença suscitada. Daí porque entendo como lógico que os valores das contribuições sejam tidas como incidentes sobre as vendas.

Processo nº 16561.000171/2008-89  
Acórdão n.º **1402-002.814**

**S1-C4T2**  
Fl. 7.783

---

Mesmo que assim não o fosse, mereceria aqui o mesmo entendimento proferido quando da análise da dedução dos valores correspondentes a frete, seguro e imposto de importação na apuração do preço praticado.

Para efeito de preços de transferência, a comparação deve ocorrer entre grandezas semelhantes. Ora, se tais valores não são computados na apuração do preço praticado, mais do que correto que sejam excluídos do preço parâmetro.

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso do sujeito passivo em relação aos seguintes itens:

- alteração do método PRL para o PIC;
- inclusão do frete, seguro e tributos aduaneiros no preço praticado; e
- dedução do PIS/COFINS no preço-parâmetro como tributos incidentes sobre a venda:

(assinado digitalmente)  
Leonardo de Andrade Couto