Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16561.000171/2008-89

Processo nº	16561.000171/2008-89
Recurso	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-005.916 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	02 de dezembro de 2021
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL
	FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA

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

Ano-calendário: 2003

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. NORMA ANTIELISIVA ESPECÍFICA. ART. 18 DA LEI Nº 9.430/96. PREVALÊNCIA DO COMANDO DO CAPUT. PREÇO PRATICADO. EXCLUÍDOS OS VALORES CORRESPONDENTES A FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS DE IMPORTAÇÃO. REGRA DE DEDUÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DO AJUSTE PROMOVIDO PELO FISCO.

Dentro de toda a sistemática jurídica dos *preços de transferência*, tratando-se as importâncias dos fretes, dos seguros e dos próprios tributos de importação de valores contratados e pagos em condições de mercado (*arm's length*), não há fundamento legal para a sua inclusão no cálculo do preço praticado.

Considerando as regras de *preços de transferência* como elementos de uma norma antielisiva específica, a qual tem como objetivo coibir a manipulação da precificação praticada entre partes relacionadas visando à obtenção de vantagens fiscais indevidas em transações internacionais, a sua própria axiologia e finalidade confirmam a impossibilidade do cômputo dos valores de fretes, seguros e dos tributos de importação, avençados e devidos a partes independentes, no *preço praticado* - cuja a dedução das bases tributáveis dos tributos sobre a renda é precisamente o objeto de seu controle.

O *caput* do art. 18 da Lei nº 9.430/96 determina que serão considerados no *preço praticado*, dedutível na determinação do lucro real (limitado à monta do *preço parâmetro* obtida pela adoção dos métodos permitidos) *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*. Assim, mesmo que o texto original do seu §6º mencione que *integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação*, a única hermenêutica aceitável, inclusive à luz da Lei Complementar nº 95/98, é que somente poderiam estas rubricas integrar o *preço praticado* se também transacionadas com partes vinculadas.

Claramente, o *escopo* (ou, como expressamente, lá se menciona: o *efeito)* da determinação legal contida nessa redação do §6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 é

de garantir ao contribuinte e esclarecer a possibilidade a dedução de tais rubricas alheias à relação *intragupo* na apuração do Lucro Real, reafirmando sua natureza ordinária, fora do alcance de controle legal antilelisivo.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. §4º E §5º DO ART. 18 DA LEI Nº 9.430/96. PRERROGATIVA DO CONTRIBUINTE E DEVER DE OBSERVÂNCIA PELA FISCALIZAÇÃO. ADOÇÃO DE MÉTODO DIVERSO DAQUELE DECLARADO ANTES EM DIPJ. POSSIBILIDADE MESMO APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL.

O §4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 carrega comando o qual determina que, na eleição do método que limita a dedutibilidade dos valores praticados na importação (*preço parâmetro*), *será* sempre adotado aquele menos oneroso, não se tratando de mera faculdade do contribuinte, mas de regra de apuração de bases de cálculo, a ser observada pelo próprio Fisco.

Tendo em vista que as regras de *preços de transferência* têm como objetivo evitar a manipulação da precificação transnacional praticada entre partes relacionadas, por meio do controle da dedução de *custos* relativos aos preços fixados, não se justifica o prestígio a uma informação registrada em declaração anterior do contribuinte, quando a própria norma de apuração tributária, desconsiderando a materialidade dos *fatos* envolvidos, impõe a observância do método que implica menor oneração fiscal.

Até a edição da MP nº 563/12 havia a possibilidade do contribuinte se valer, inclusive em face das Autoridades Tributárias, da adoção de outro método, mais favorável, em qualquer momento posterior à entrega da declaração correspondente ao período, inclusive quando já iniciada a fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Recursos Especiais. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. Em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, no mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano. Quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, no mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício.

Documento nato-digital

(documento assinado digitalmente)
Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

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

Documento nato-digital

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 7.831 a 7.854) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e de Recurso Especial manejado pela Contribuinte (fls. 7.982 a 8.001), em face do v. Acórdão nº 1402-002.814 (fls. 7.770 a 7.796), da sessão de 24 de janeiro de 2018, complementado pelo v. Acórdão nº 1402-003.739 (sem efeitos infringentes), da sessão de 19 de fevereiro de 2019, ambos proferidos pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte. Confira-se as ementas:

> **Acórdão nº 1402-002.814**
>
> *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 BITRIBUTAÇÃO E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.*
>
> *Não há contradição entre as disposições da Lei n° 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao princípio arm's length.*
>
> **Acórdão nº 1402-003.739**
>
> *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.*
>
> *EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.*
>
> *Considerando que tratam-se de valores contratados e incidentes em condições de mercado não devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre a 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 BITRIBUTAÇÃO E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.*
>
> *Não há contradição entre as disposições da Lei n° 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao princípio arm'slength.*

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ e CSLL, do ano-calendário de 2003, exigidas por meio de Auto de Infração lavrado contra a Contribuinte, em razão de ajuste na aplicação de *preços de transferência*, diante da modificação, em ação de fiscalização, do critério de agrupamento de mercadorias (de *catálogo-a-catálogo* para *modelo/motorização*), rejeitando-se a alteração do método antes informado na DIPJ, tendo a Fiscalização mantido a aplicação do método PRL para as operações de importação selecionadas, incluindo os valores de fretes, seguros e tributos aduaneiros no preço praticado e provendo outras alterações no *preço parâmetro*, culminando na consequente *correção* dos valores registrados de prejuízos e de base de cálculo negativa da CSLL no período.

Registre-se, desde já, que as únicas *celeumas* que prevalecem no presente feito referem-se **1)** à *inclusão de valores de tributos aduaneiros, frete e seguros, quando do cômputo do preço praticado, para fins de adoção do método PRL* – Apelo fazendário e **2**) *liberdade de escolha do método pelo contribuinte* – Apelo da Contribuinte.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

> *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*

Documento nato-digital

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 PÁG, 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,

Documento nato-digital

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 cômputo 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. Às 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.

(...) **Impugnação** (...)

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 computo 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 clausula CIF ou se pagos à 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;

Documento nato-digital

(...)

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.

Documento nato-digital

> *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.

Como visto, a DRJ deu provimento parcial à Impugnação da Contribuinte (fls. 7.629 a 7.653), apenas para reduzir a monta da *correção* aplicada aos *resultados negativos* envolvidos no lançamento de ofício. Inconformada, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário a este E. CARF, em suma, reiterando todas as suas alegações de *defesa*, inclusive pugnando pela exclusão dos valores de tributos de importação, frete e seguro, praticados com terceiros, na obtenção do preço praticado, utilizado no método PRL. Também arguiu-se a possibilidade de *modificação* do método antes informado em DIPJ, mesmo durante ação fiscal.

Conforme mencionado, a C. Turma Ordinária *a quo*, deu provimento parcial ao *Apelo*, por maioria, apenas em relação *à exclusão das despesas com frete, seguro e tributos aduaneiros no preço praticado*.

Intimada, a Fazenda Nacional não opôs Embargos de Declaração.

Ao seu turno, a Contribuinte apresentou Declaratórios (fls. 7.804 e 7.811), alegando suposta *contradição*, demonstrando que a ementa e parte do voto vencedor conflitavam com o resultado de julgamento, que lhe fora favorável. Tal reclamação incidental foi acatada por meio do respectivo r. Despacho de fls. 7.815 a 7.819.

Desse modo, foi proferido o mencionado v. Acórdão nº 1402-003.739, sem qualquer efeito infringente em relação à *decisão* do C. Colegiado, apenas corrigindo tal *lapso* e adequando a ementa a o resultado efetivo de julgamento.

Contra tal inesperado revés parcial, a Fazenda Nacional interpôs diretamente o Recurso Especial, ora sob análise, demonstrando a existência de suposta divergência jurisprudencial, regimentalmente exigida, trazendo Acórdãos *paradigmas*, sobre o tema da in)devida inclusão dos tributos aduaneiros, fretes e do seguros firmados no cálculo do preço praticado, empregado na metodologia PRL, requerendo a reforma do v. Aresto em relação a tal ponto.

Documento nato-digital

Processado, o Recurso Especial da Fazenda Nacional foi integralmente admitido, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 7.972 a 7.974, dando prosseguimento ao julgamento da matéria questionada, concluindo que *enquanto a decisão recorrida entendeu que, considerando que tratam-se de valores contratados e incidentes em condições de mercado, não devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre a importação, cujo ônus tenha sido do importador, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 9101-002.840, de 2017, e 9101-003.508, de 2018) decidiram que, 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 (primeiro acórdão paradigma) e que 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 (segundo acórdão paradigma).*

Intimada, a Contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 993 a 997), combatendo o conhecimento do *Apelo* Especial fazendário e, também, pugnando pelo seu desprovimento.

Também foi interposto Recurso Especial pela *Empresa*, igualmente, agora, sob inquirição, apresentando divergência sobre a *liberdade de escolha do método pelo contribuinte*, inclusive sem vinculação temporal e às declarações prévias ao Fisco, trazendo v. Arestos *paradigmáticos* para expressar tal dissenso jurisprudencial.

Em seguida foi proferido o r. Despacho de Admissibilidade da *Reclamação* da Contribuinte (fls. 8.061 a 8.063), entendendo pelo seu prosseguimento integral, sem ressalvas quanto aos v. Acórdãos *paradigmáticos*, concluindo que *enquanto a decisão recorrida entendeu que, 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 [...] desde que antes de iniciado o procedimento fiscal, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1202-000.822, de 2012, e 1201-003.024, de 2019) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, a teor do disposto no art. 18, § 4º, da Lei n° 9.430/96, cabe ao contribuinte optar pelo método de cálculo do preço parâmetro que lhe for mais favorável (primeiro acórdão paradigma) e que, à luz dos §§ 4º e 5º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, deve ser adotado o cálculo que represente o menor ajuste no lucro real (segundo acórdão paradigma), sem qualquer limitação temporal.*

Cientificada, a Fazenda Nacional apresentou suas Contrarrazões (fls. 8.065 a 8.067) nada se opondo ao conhecimento do *Apelo* do *Particular*, apenas defendendo a manutenção do v. Acórdão combatido quanto à insurgência recursal.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Documento nato-digital

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, como atestado anteriormente no r. Despacho de Admissibilidade. Considerando a data de sua interposição, seu cabimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67, do Anexo II, do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Contribuinte questiona o conhecimento do Recurso Especial manejado.

Alega-se, de modo objetivo, que *o Recurso Especial, com toda vênia, se vale de argumentos genéricos na tentativa de validar a sua interpretação do §6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 no presente caso, não ousando refutar nenhum dos argumentos acima descritos. A Recorrente não cumpriu requisito elementar do recurso, qual seja, a demonstração dos motivos pelos quais entende que o v. acórdão recorrido deve ser reformado por esta E. 1ª CSRF*.

E conclui, arrematando que *caracteriza-se, dessa forma, a ausência de impugnação específica, conforme preceitua a Súmula n° 283 do A. STF e Súmula n° 182 do A. STJ, aplicáveis analogicamente ao caso dos autos.*

Pois bem, temos que o dissídio jurisprudencial aventado pela Fazenda Nacional em seu *Apelo* é exclusivamente jurídico – se não, puramente hermenêutico, sobre o teor de um *parágrafo* de um *artigo* de Lei Federal – como espera-se dos Recursos Especiais manejados para essa C. Instância de *jurisdição* excepcional desse E. CARF.

Analisando suas razões, discorda-se da Recorrida; verifica-se o pleno *cotejo analítico* entre os v. Acórdãos recorrido e ambos os *paradigmas*, restando clara a identificação da *ratio decidendi* sobre o tema questionado e a demonstração de sua suposta improcedência e necessidade de afastamento, conforme aponta ter ocorrido nos v. Arestos *paradigmáticos*, trazendo doutrina e coerente argumentação, dentro dos limites do litígio que ainda prevalece no feito.

Superado isso, uma simples análise dos v. Acórdãos nº 9101-002.840 e nº 9101-003.508, *paradigmas* trazidos para questionar a matéria da inclusão de tributos de importação, frete e seguro no preço praticado, evidencia a certa similitude fática e a notória presença de divergência com o entendimento estampado Acórdãos nº 1402-002.814 (complementado pelo v. Acórdão nº 1402-003.739), ora recorrido.

Documento nato-digital

Não há dúvidas sobre a expressão de divergência por meio de tais v. Arestos em relação ao r. *decisum* combatido.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, entende-se por conhecer do *Apelo* interposto pela Fazenda Nacional, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 7.972 a 7.974.

Admissibilidade do Recurso Especial da Contribuinte

Reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Contribuinte, como atestado anteriormente no r. Despacho de Admissibilidade. Considerando a data de sua interposição, seu cabimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67, do Anexo II, do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Fazenda Nacional **não** questiona o conhecimento desse Recurso Especial manejado.

Assim, considerando tal silêncio e inércia, uma simples análise dos v. Acórdãos nº 1202-000.822 e v. Acórdão nº 1201-003.024, *paradigmas* já acatados para questionar a matéria da prerrogativa legal da seleção e a *liberdade* de escolha, pelos contribuintes, do melhor método, oponível ao Fisco, mesmo após o início da fiscalização, evidencia a certa similitude fática e a notória presença de divergência com o entendimento estampado Acórdão nº 1402-002.814 e seu complemento, ora recorrido.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, entende-se por conhecer do *Apelo* interposto pela Contribuinte, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 8.061 a 8.063.

Mérito

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Uma vez conhecido o Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, passa-se a apreciar a singular matéria lá aduzida, ora submetida a julgamento, qual seja, *a devida inclusão de valores de tributos aduaneiros, frete e seguros, quando do cômputo do preço praticado para fins de adoção do método PRL*.

Alega a Recorrente fazendária sobre esse tema conhecido e delimitado pela divergência demonstrada que, *no ponto de vista da Fazenda Nacional, o §6º do art. 18 determina*

Documento nato-digital

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.

Explica, afirmando que *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.*

E acrescenta e conclui, dizendo que *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*.

Pois bem, o tema não é novo e refere-se apenas à interpretação de norma jurídica, havendo diversos precedentes deste E. CARF e de seus antecessores, E. Conselhos de Contribuintes, tanto favoráveis, como contrários à pretensão dessa Recorrente, defensora dos interessas da União.

Coincidentemente, este Conselheiro participou do julgamento e votação procedida em sessão de 24/01/2018, que culminou no v. Acórdão nº 1402-002.814, ora recorrido, oportunidade em que se acompanhou o voto prevalente do I. Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, o qual, no que tange ao tema da *exclusão* dos valores de tributos aduaneiros, frete e seguros do *preço parâmetro*, é excepcionalmente rico em doutrina especializada, merecendo e justificando sua reprodução a seguir:

> *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,

Documento nato-digital

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.)

(...)

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 desembaraço 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:

Documento nato-digital

> 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.*

Pouco se tem para acrescentar a tais precisas lições.

O acerto de tal posição confirma-se por toda axiologia e *teleologia* das regras de *preços de transferência*, as quais, dentro de sua classificação como elementos de uma norma antielisiva específica, têm como único objetivo coibir a manipulação da precificação praticada entre partes relacionadas, precisamente por meio do controle da dedução de *custos* relativos aos preços avençados internacionalmente (repita-se, de modo *intragrupo*) – rigidamente limitando, assim, a redução ou a calibração artificial da carga tributária regional, dentro de cenário global, incidente sobre essas suas operações *internas* de circulação extraterritorial de mercadorias.

É frontalmente contrário à sua lógica a adoção e a *adição* de valores, transacionados com partes não vinculadas, na obtenção do *preço parâmetro*.

Reforçando tal abordagem mais abstrata, confira-se a lição do Prof. Luís Eduardo Schoueri[1], da mesma da academia paulista de Direito Tributário dos demais Autores citados:

> *7.16.2.4 Com efeito, pode-se entender que o* caput *do artigo 18 da Lei n° 9.430/96 indicaria uma delimitação do âmbito de abrangência do controle dos preços de transferência nas importações, limitando-o apenas às operações efetuadas com pessoas ligadas.*
>
> *7.16.2.5 Seguindo a interpretação inversa, é possível defender que as transações que são realizadas entre partes independentes e, portanto, pautam-se exclusivamente por condições de livre mercado, não ficariam sujeitas à sistemática de controle dos preços de transferência. Se o frete e o seguro foram contratados de forma independente, de pessoa sem qualquer grau de*

[1] Preços de Transferênca no Direito Tributário Brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo : Dialética, 2013, p. 288.

Documento nato-digital

> *vinculação à pessoa jurídica brasileira, os respectivos preços teriam sido fixados segundo as condições de mercado (*arm's length*).*
>
> *7.16.2.6 O objetivo do controle dos preços de transferência, conforme já comentado acima, é monitorar as transações entre empresas vinculadas, justamente porque nelas o lucro pode eventualmente ser distorcido. Já nas transações independentes, dentre elas as contratações de frete e seguro com partes independentes, não haveria porque se falar em verificação da adequação dos preços praticados, já que eles já seriam* arm's length *e, portanto, adequados.*
>
> *7.16.2.6.1 Se isso for verdadeiro para frete e seguro, com muito mais razão será possível estender tal conclusão para os tributos, pagos à própria autoridade brasileira.*

Permitindo se acrescentar mais um fundamento ao presente voto, registra-se que, assim como já enfrentado em outros casos[2], de outra temática, diante do *conflito* prescritivo entre *caput* e determinado *parágrafo* de um dispositivo legal, é absolutamente pacífico, inclusive em atenção ao artigo 11, inciso III, alínea "c", da Lei Complementar nº 95/98[3], que deve prevalecer hermenêutica que privilegia aquilo veiculado no *caput* – não podendo, de forma alguma, ignorar, afastar, mitigar ou suprimir o comando contido na partícula primordial do dispositivo, a que os parágrafos, incisos e alíneas se submetem.

Mesmo entendimento foi historicamente observado, por muitos anos, na jurisprudência desse E. CARF, por meio da ampla adoção da decisão estampada no v. Acórdão CSRF/01-05.552, de relatoria do I. Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido em sessão de 04 de dezembro de 2006, também por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF.

No presente feito, o *caput* do art. 18 da Lei nº 9.430/96 determina que serão considerados no *preço praticado*, dedutível na determinação do Lucro Real (limitado à monta do *preço parâmetro*, obtida pela adoção dos métodos permitidos) *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***. Assim, mesmo que o texto *original* do seu §6º mencione que *integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação*, a única hermenêutica aceitável (repita-se, à luz da Lei Complementar nº 95/98) é que tais custos somente poderiam integrar o *preço praticado* se transacionados também com partes vinculadas – o que, na prática, raramente se verifica.

---

[2] vide o v. Acórdão nº 9101-005.078, proferido por esta mesma C. Turma da Instância especial, de mesma relatoria que o presente, publicado em 03/11/2020, sobre a possibilidade de aplicação de multa isolada referente estimativas mensais de período anual de apuração de IRPJ em que houve prejuízo, na vigência do art. 44 da Lei nº 9.430/96, antes da alteração promovida pela MP nº 351/2007.

[3] Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:
(...)
III - para a obtenção de ordem lógica:
(...)
c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

Documento nato-digital

Assim, a não ser que o *frete* e o *seguro* (ou os *tributos de importação*, diga-se por mera simetria àquilo tudo tratado até agora) tenham sido negociados e pagos a pessoa vinculada ao contribuinte *no exterior*, tais dispêndios, legalmente, estão excluídos do *preço praticado*.

Por fim, entende-se que o real *escopo* (ou, como expressamente, lá se menciona: o *efeito)* da determinação legal contida na redação do §6º, do art. 18, da Lei nº 9.430/96, vigente à época dos *fatos geradores* - e aqui sob escrutínio - é garantir aos contribuintes e esclarecer a possibilidade a dedução de tais rubricas alheias à relação *intragupo* da apuração do Lucro Real, sendo inquestionáveis custos ordinários da operação – desvinculados do *preço praticado*, este, sim, objeto de controle legal antielisivo.

Dessa forma, ainda que muito bem redigida, *data maxima venia*, a *tese* arguida pela Recorrente fazendária não possui arrimo jurídico procedente, não merecendo prevalecer sobre o entendimento antes firmado no julgamento do Recurso Voluntário.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo o v. Acórdão nº 1402-002.814 (e sua complementação) em relação à exclusão dos valores de fretes, seguros e tributos de importação do *preço praticado* apurado.

Recurso Especial da Contribuinte

Igualmente conhecido o Recurso Especial interposto pela Contribuinte, passa-se a apreciar a única matéria trazida a julgamento, qual seja, *a liberdade de escolha do método pelo contribuinte* - mesmo após o início da fiscalização, sendo tal opção oponível ao Fisco e desvinculada de declarações anteriores.

Primeiro, contextualiza-se e se esclarece a arguição jurídica: *no curso do processo administrativo, a Recorrente demonstrou que não obstante a informação inicial em DIPJ de adoção do método PRL para certos produtos importados, em razão de uma orientação da própria D. Autoridade Fiscal no curso das investigações de que o agrupamento dos produtos deveria ser feito "modelo a modelo" e não "catálogo a catálogo", foi obrigada a reanalisar o melhor método, nos termos do art. 18, §4º da Lei nº 9.430/96*.

Por tal razão e *inovação*, trazida pelo próprio Fisco na ação conduzida junto à Contribuinte, *o método mais vantajoso passou a ser o PIC e não o PRL (indicado na DIPJ), sendo essa manifestação expressa da Recorrente. Não obstante a conduta da Recorrente, foi surpreendida com a lavratura do Auto de Infração que, se valeu da até então rejeitada abordagem "catálogo a catálogo", e fez os exames e controles considerando apenas as informações prestadas em DIPJ (método PRL com abordagem "modelo a modelo").*

Documento nato-digital

E, dentro desse cenário, combatendo o endosso da postura fazendária e da consequente exigência fiscal pela C. Turma Ordinária *a quo*, alega essa Recorrente que, *no caso presente, a opção pela adoção de um método mais favorável foi realizada pela Recorrente desde o início do procedimento de fiscalização.* E acrescenta *o acórdão* [ora recorrido], *tenta mais uma vez afastar a legalidade da escolha do método mais favorável ao contribuinte sob a alegação de que a DIPJ do ano de 2003 não foi retificada. Ocorre que a ausência de uma retificação não tem o poder de penalizar o contribuinte com a imposição de método menos favorável ao contribuinte, por afronta direta ao art. 18, § 4º da Lei nº 9430/96.*

Invocando jurisprudência deste E. CARF e doutrina especializada, pugna que *a possibilidade de escolha do método, independente de retificação em DIPJ, não confronta e Lei* (...)*à luz dos §§ 4º e 5º citados* [do art. 18 da Lei nº 9.430/96], *deve ser adotado o cálculo que represente o menor ajuste, cabendo ao contribuinte o ônus de provar a existência de método que lhe seja mais favorável*.

Conclui dizendo que *resta claro que, no presente caso, o acórdão recorrido não observou a legislação em vigor e se limitou a reproduzir o entendimento do acórdão de primeira instância, sob frágil argumento em torno da imutabilidade da escolha feita pela Recorrente na DIPJ.*

Assim como na apreciação do Recurso Especial fazendário, este Conselheiro consigna que, ainda na votação do v. Acórdão nº 1402-002.814, ora recorrido, já foi dada razão a esta mesma pretensão da Contribuinte. Não havendo razões para cambiar de posição – correta e amplamente prestigiada – mantém-se tal entendimento nessa oportunidade.

Nessa esteira, é certo e incontroverso que, originalmente, na sua DIPJ referente ao período autuado (2003), a Contribuinte informou ao Fisco a adoção do método PRL no cálculo do *preço parâmetro* de diversas operações de importação mantidas com empresa vinculada no exterior, sendo este o mais favorável, diante da adoção de agrupamento "catálogo a catálogo" dos produtos transacionados.

Em 2007, após iniciada ação de fiscalização (anteriormente à edição da MP nº 563/12, que inseriu o art. 20-A na Lei nº 9.430/96) referente a tais operações do mencionado período, diante da imposição pelo Fisco da utilização de agrupamento "modelo a modelo", a Contribuinte apresentou novo cálculo dos *métodos de preço de transferência* com a adoção do PIC (ao invés do PRL, em face da mudança da *técnica* de agrupamento determinada pela Autoridade Fiscal), acompanhado de toda a documentação necessária para a demonstração de correção dos *novos* cálculos efetuados, agora dentro desse *outro* método.

Ao seu turno, não só o Fiscalização rejeitou a *troca* do método informado antes do início da ação, entendendo ineficaz tal manifestação, procedendo, assim, ao ajustes para exigir o crédito tributário correspondente, como, tanto a DRJ, quanto a C. Turma Ordinária *a quo*,

Documento nato-digital

abonaram tal conduta – negando ao contribuinte o direito de adotar a metodologia mais vantajosa.

E, como, visto, a Contribuinte defende que, com base nos §4º e §5º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, mesmo após iniciada a fiscalização, não só tem o contribuinte o direito de escolher o método que lhe for mais favorável, mas, também, existe dever do Fisco de demonstrar que adotou metodologia que resulta no preço parâmetro mais elevado.

Contudo, como mencionado, no v. Acórdão recorrido assim entendeu o I. Redator Designado, conforme consta de seu voto prevalente:

> *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 a 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.*

Esses são os singelos e breves fundamentos do v. Aresto ora combatido, em relação à matéria, agora, sob julgamento.

Fica muito claro e evidente que toda a contenda orbita em torno da interpretação do §4º, do art. 18 da Lei nº 9.430/96 (secundariamente, regulado pelo art. 40 da Instrução Normativa SRF n.º 243/02, dentro da interpretação do Poder Executivo).

Vale, aqui, colacionar o teor do §4º, art. 18 da Lei nº 9.430/96, na sua redação vigente ao tempo dos *fatos geradores* e da fiscalização:

> *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:*
>
> (...)
>
> *§4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subseqüente.*

Documento nato-digital

Como se observa, a legislação nacional não impõe ao contribuinte ou à Fiscalização a adoção de algum método específico ou *mais adequado* às operações sujeitas às regras de preços de transferências, inexistindo ordem ou preferência na sua seleção (*até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos*) - com exceção de transações envolvendo *commodities* sujeitas a precificação no mercado de bolsa de mercadorias e futuro.

Na verdade, foi conferido pelo Legislador ao contribuinte o direito de se submeter ao método que resulta na menor oneração fiscal (*será considerado dedutível o maior valor apurado*). Mas além disso, observando a dicção e a adoção pelo Legislador do termo *será* (ou invés de *poderá*), não se está diante de mero modal facultativo, mas, sim, de imposição legal referente à dedutibilidade dos custos sujeitos a tal sistemática, não havendo, aqui, discricionariedade ou possibilidade lícita para a Fiscalização adotar outro método, que não aquele que mais benéfico ao contribuinte.

A cogência da norma não pode ser afastada, nem pela declaração prévia em DIPJ (de natureza informativa, ao tempo de sua transmissão), sendo verdadeira norma de apuração de base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que comanda (*será*) a adoção do *maior valor apurado* encontrado, pela aplicação de diversos métodos às operações colhidas.

Nesse sentido, a *dedutibilidade* dos valores sujeitos a tal regramento e metodologia é permeada por artificialidades e *ficções* legais, diversamente de custos e despesas ordinárias, onde prestigia-se a verdade material e a real expressão valorativa, econômica e financeira dos eventos concretamente ocorridos.

Não é lógico - e nem se harmoniza a tal sistemática - o prestígio a uma informação voluntariamente registrada na declaração do contribuinte, diante de determinada circunstância factual ao tempo de seu preenchimento, quando a própria norma, desconsiderando a materialidade os *fatos* envolvidos, já determina a observância de método de limitação de deduções – o qual, repita-se: deve implicar em menor oneração fiscal.

E, conforme alegado, as disposições do art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, não justificam o excesso de *rigidez* e a inobservância do comando legal examinado. Confira-se seu teor:

> *Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:*
>
> *I – a indicação do método por ela adotado;*
>
> *II – a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço*

Documento nato-digital

> *parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.*
>
> *Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determina-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa.*

Primeiramente, tratando-se de normativo infralegal, este não pode contrariar previsão expressa em Lei, devendo ser interpretado de acordo com a legislação de hierarquia kelseniana *superior*, sem restringi-la ou limitar o alcance do seu teor prescritivo. Assim, considerando o comando do §4º, do art. 18 da Lei nº 9.430/96, que impõe que *na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado*, a aplicação de *um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa* deve sempre se escolher, na eleição a ser procedida, aquele que implica em menor onerosidade tributária ao contribuinte.

Além disso, no presente caso, é incontroverso que a Contribuinte apresentou novos cálculos referentes à adoção do método PIC - os quais a Fiscalização simplesmente desconsiderou, prendendo-se apenas à informação da DIPJ - não se tratando de carência de informações e documentos ou de sua imprestabilidade, mas, sim, perfeitamente, da hipótese legal *de utilização de mais de um método*, tratada no §4º, do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Ora, se o *solo* objetivo da norma é coibir a manipulação da precificação praticada entre partes relacionadas, por meio da imposição de diversos métodos de cálculo para se alcançar o limite artificial dos custos (*preços*) dedutíveis, sendo determinada a adoção do resultado mais favorável ao contribuinte, que interesse tem a Fiscalização de prestigiar informação contida em obrigação acessória antiga, anterior, em *desfavor* de documentação posteriormente apresentada, atualizada, referente a outro método, considerando desdobramentos da fiscalização sofrida, mas da constituição do crédito tributário relativo a tais deduções?

Na verdade, tal comando e prerrogativa prevaleceram até a edição da MP nº 563/12, que inseriu o art. 20-A na Lei nº 9.430/96 (norma procedimental, de aplicação imediata, nos termos do art. 144 do CTN – dentro do entendimento *pessoal* desse Conselheiro, diga-se), limitando temporalmente a adoção do método. Esse é o comentário do Prof. Luís Eduardo Schoueri[4]:

> *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;* (...)

[4] Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed. Dialética : São Paulo, 2013. p. 450.

Documento nato-digital

> *Ainda no que concerne a escolha do método, entende-se que até as alterações levadas a cabo pela Lei n° 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.*

Desse modo, a rejeição da adoção do método PIC, conforme levado à Fiscalização, macula a legalidade da constituição das exigência referente ao ajustes promovidos nas bases dos tributos sob exigência, devendo ser cancelado o crédito tributário correspondente.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, reformando o v. Acórdão nº 1402-002.814, para cancelar os valores de IRPJ e CSLL impostos, referentes aos ajustes de *preços de transferência*, promovidos no lançamento de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em sua conclusão de CONHECER dos recursos especiais da Contribuinte e da PGFN.

Com referência ao recurso fazendário, cabe aqui registrar a interpretação anteriormente adotada por esta Conselheira acerca do acórdão recorrido, indicado como paradigma no dissídio jurisprudencial enfrentado no Acórdão nº 9101-005.767:

> De fato, diversamente de outros litígios apreciados na mesma reunião de julgamento, no presente caso o recurso especial deve ser CONHECIDO porque a discussão estabelecida nos acórdãos comparados, acerca da repercussão do valor de frete, seguro e tributos incidentes na importação, cujo ônus tenha sido do importador, teve em conta o mesmo referencial normativo, vez que nos períodos de apuração autuados (ano-calendário 2009, no recorrido, e ano-calendário 2007, no paradigma) já estava vigente a Instrução Normativa SRF nº 243/2002.
>
> Interessante notar que o paradigma aqui admitido foi editado pelo mesmo Colegiado que proferiu o paradigma nº 1402-003.275, este rejeitado para caracterização da divergência suscitada em recurso especial interposto nos autos de outro processo administrativo analisado nesta mesma sessão de julgamento (16357.002064/2005-15 –

Documento nato-digital

> Bridgestone do Brasil Indústria e Comercio Ltda), fundando-se o não conhecimento do recurso especial na premissa de que os acórdãos comparados se debruçaram sobre cenários legislativos distintos.
>
> De fato, embora ambos acórdãos tenham adotado posição favorável à pretensão dos sujeitos passivos no tema em referência, vê-se que no paradigma destes autos - Acórdão nº 1402-002.814 -, os Conselheiros Paulo Mateus Ciccone, Evandro Correa Dias e Leonardo Andrade Couto foram restaram vencidos em face do provimento dado pelo Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, cujo voto, no ponto em debate, trouxe a mesma doutrina citada naquele paradigma e também referiu a Instrução Normativa SRF nº 38/97, mas com o acréscimo de que *a mudança legislativa posterior não foi capaz de alterar a racionalidade por detrás das regras de preço de transferência*. Já no paradigma antes referido - Acórdão nº 1402-003.275 - os Conselheiros Paulo Mateus Ciccone e Evandro Correa Dias acompanharam o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves que, embora citando como fundamento o mesmo voto aqui apresentado pelo Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, dele destacou a referência específica ao tratamento facultativo do ajuste, como estabelecido na Instrução Normativa SRF nº 38/97, tendo em conta exigência pertinente ao ano-calendário 2000. A concordância dos Conselheiros Paulo Mateus Ciccone e Evandro Correa Dias, bem como o destaque à legislação específica, evidenciam que a interferência da interpretação veiculada na Instrução Normativa SRF nº 38/97 foi determinante para a decisão adotada no Acórdão nº 1402-003.275, enquanto a prevalência da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resultou em votos divergentes dos mesmos Conselheiros no Acórdão nº 1402-002.814.

Trata-se aqui, portanto, de debate estabelecido na vigência da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, tanto no recorrido, como nos paradigmas nº 9101-002.840 e 9101-003.508, razão pela qual o dissídio jurisprudencial resta regularmente demonstrado.

E, no âmbito de dissídios semelhantes, este Colegiado tinha posição firmada contrariamente à pretensão dos sujeitos passivos minimamente desde o Acórdão nº 9101-002.424, de 17 de agosto de 2016, cujo voto condutor do ex-Conselheiro André Mendes de Moura foi reiterado nos julgados subsequentes e acompanhado por esta Conselheira, integrando a maioria qualificada deste Colegiado, no Acórdão nº 9101-004.832[5], nos termos seguintes:

> Para discorrer sobre a matéria **fretes, seguros e impostos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro**, cabe transcrever a redação do art. 18, da Lei 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.

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

Documento nato-digital

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**.
>
> § 1° 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)

Documento nato-digital

> I - não vinculadas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)
>
> II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)
>
> § 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

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

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

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

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

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

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

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

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

Sob estes mesmos fundamentos, aqui deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Quanto ao recurso especial da Contribuinte, embora haja dessemelhanças entre os acórdãos comparados, é possível constatar em ao menos um dos paradigmas que outro Colegiado do CARF admitiria a alteração do método na forma aqui negada.

De fato, no acórdão recorrido, o relator, ex-Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, votou contra a existência de qualquer *restrição temporal para alteração do método após o início da fiscalização, o que somente foi introduzido pela MP 563/12, convertida*

Documento nato-digital

na Lei n. 12715/12. Contudo, prevaleceu o entendimento expresso no voto vencedor do ex-Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, que limitou o direito de escolha do método ao período que antecede o procedimento fiscal.

No paradigma nº 1201-003.024, por sua vez, permitiu-se ao Contribuinte provar a existência de método menos oneroso, no caso o método PIC como alternativa ao PRL60 adotado pela autoridade fiscal, e isto porque no curso de diligência, ao longo do contencioso administrativo, confirmou-se que o resultado daquele método seria mais favorável ao sujeito passivo. Ainda que não fosse o caso de aplicação retroativa do art. 20-A da Lei nº 9.430/96, alterada pela Lei nº 12.715/2012, o Colegiado que editou o paradigma compreendeu que a apresentação de método mais favorável poderia se dar, pelo sujeito passivo, depois de iniciado o procedimento fiscal.

Já no paradigma nº 1202-000.822, embora tenha sido admitido no contencioso administrativo que o método CPL infirmava os ajustes exigidos pela autoridade fiscal com base no método PRL-20, há dúvida se houve apresentação de novo método depois do início do procedimento fiscal, vez que, como relatado no referido acórdão, à autoridade lançadora *a fiscalizada informou que utilizou, para apuração do "Preço de Transferência", o método denominado "Custo de Produção mais Lucro – CPL"*. De outro lado, porém, na ementa da decisão de 1ª instância transcrita no referido julgado consta que *após o início do procedimento fiscal, não cabe mais ao contribuinte alterar o método utilizado na DIPJ para determinação dos ajustes decorrentes da legislação dos preços de transferência*. Assim, não é possível aferir se o método informado à autoridade fiscal era o mesmo que informado em DIPJ, razão pela qual não se pode descartar o presente paradigma por dessemelhança com o recorrido, no suposto de que a discussão no acórdão recorrido se prendeu à admissibilidade da prova da regularidade do método originalmente adotado pelo sujeito passivo, e não à sua alteração depois do início do procedimento fiscal. Na dúvida, admite-se que a divergência também resta demonstrada em face deste segundo julgado.

No mérito desta matéria, são adotados os fundamentos consistentemente expressos na decisão de 1ª instância proferida nestes autos:

> 7.6. Quanto às alegações de que a Fiscalização não teria considerado os novos cálculos apresentados rio curso do . procedimento fiscal, cabem as seguintes considerações:
>
> 7.7. Os métodos legalmente autorizados para o controle de preços de transferências na importação vêm, basicamente, prescritos no artigo J8, da Lei 9.430/96, que, na redação em vigor no ano-calendário 2003, assim dispôs:
>
> [...]
>
> 7.8. Conforme consta na DIPJ do ano calendário: 2003 e conforme foi confirmado pela lmpugnante, ela utilizou três métodos para realizar os ajustes de preços de transferência na importação.
>
> 7.9. Há veículos cujos preços foram submetidos ao método PRL, outros, ao método PIC, enquanto que, em relação a peças e partes integrantes de veículos, o método utilizado foi o CPV.
>
> 7.10. Por outro lado, verifica-se que as autuações restringiram-se aos preços para os quais a Impugnante havia adotado o método PRL, com margem de lucro de 20%, conforme informações prestadas na DIPJ e nas planilhas e memórias de cálculo apresentadas à Fiscalização em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, às fls. 5/8. Dispõe o artigo 40, da IN SRF n° 243/2002:
>
> > *Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Físcais da Receita Federal (ÀFRF), encarregados da verificação:*

Documento nato-digital

*I - **a indicação do método por ela adotado;***

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.

Parágrafo único. Não sendo, indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução. Normativa.

7.11. Na citada resposta, a Fiscalizada afirma textualmente que:

D) Memórias de Cálculo dos Preços de Transferência e Ajustes referentes ao ano 2003 constante da DIPJ:

*1) **Indicação do método adotado**, conforme inciso I do art. 40 da IN SRF N° -243/2.002, para as importações e exportações - **Atendido integralmente**;*

2) Demonstrativos e respectivas memórias de cálculo de apuração do preço praticado, preço parâmetro, valores de ajustes (por código de item) bem como os documentos suporte, relativa às importações e exportações, - Atendido integralmente, sendo disponibilizada á documentação suporte em base de amostragem, devido ao grande volume de dados, ficando a critério da fiscalização aumentar a base de amostragem caso entenda necessário. Todas as informações estão disponibilizada em papel e os arquivos apresentados em meio eletrônico, conforme informado no Anexo

(...)

(destaques não constam do original)

7.12. Embora a Impugnante possa ter razão quando afirma que a Fiscalização tenha contestado a adequação do agrupamento de Veículos por catálogo, conforme se verifica no Termo de Constatação e Intimação, às fls. 53/56, o que se extrai, da integra do referido termo, é que a Fiscalização, ao emitir tal entendimento, tinha como foco os critérios adotados pela Impugnante nas importações em que ela utilizou o método PIC e veículos que não eram idênticos, mas similares, e que, portanto, deveriam estar sujeitos a ajustes como os de conteúdo, todavia, esses fatos não podem levar à, conclusão de que a Fiscalização estaria, intimando a Fiscalizada a apresentar outro, método, como ela o fez em relação a alguns veículos.

7.13. Na resposta ao referido termo, a Impugnante, deixa claro que o reagrupamento de veículos refere-se a importações de veículos para as quais ela havia adotado o método PIC e que entende ser compatível com o método PIC o critério de similaridade informado na DIPJ, denominado por ela de "catálogo a catálogo", como se observa nos trechos' abaixo:

*Face as considerações acima mencionadas, constantes do Termo em referência, a Requerente volta a apresentar os Demonstrativos - Resumos dos cálculos do preço de transferência por código de item, importado e exportado, **nos moldes apresentados na DIPJ/2003, referenciando os catálogos que poderiam ser agrupados para essa finalidade**, com o objetivo, de simplificar os cálculos e evitar distorções.*

*Neste sentido em que pese **entender ser totalmente sustentável o cálculo, por catálogo, conforme apresentado na DIPJ**, houve por bem refazer os cálculos com base no agrupamento por modelo/motorização, de forma a*

Documento nato-digital

demonstrar que este agrupamento facilita, o trabalho de fiscalização é muito mais consistente com a realidade do mercado dos veículos automotores e evita distorções no cálculo do preço parâmetro, sendo adotado pela Requerente a partir de 2004 e muito mais robusto se utilizado para substituir os cálculos feitos em 2003.

Por isso requer, ***caso seja interesse da Fiscalização, mudar o critério de agrupamento*** *para fins de cálculo do preço de transferência de catálogo (leva em consideração as mudanças de conteúdo relacionadas também aos acessórios) para o critério modelo/motorização, sejam considerados os cálculos adicionalmente, preparados em anexo,* ***com base nos métodos declarados na DIPJ,*** *totalmente suportados pela nossa contabilidade e pelos documentos suportes requeridos, pela legislação* ***para utilização integral dos métodos escolhidos, em especial no PIC na importação*** *e ainda o beneficio do "Safe Harbour" na exportação.*

(destaques não constam do original)

7.14. Ressalte-se que, pelo método PRL, aplicado pela Impugnante para vários veículos, os preços de revenda considerados são os realizados pela própria importadora em operações de venda a varejo e no atacado com compradores não vinculados, não prevendo tal norma ajustes por similaridade, como ocorre com o PIC.

7.15. Não obstante, tais considerações, o que se observa pela leitura do Termo de Constatação Fiscal, às fls. 96/116, é que a Impugnante não se limitou a reagrupar os veículos cujos preços de transferência haviam sido calculados pelo método PIC, mas incluiu, nessa nova abordagem, veículos em relação, aos quais adotara o método PRL, fato que também é confirmado na peça impugnatória.

7.16. Relativamente às situações em que a Fiscalizada alterou, no curso do procedimento fiscal, o método anteriormente aplicado, a Fiscalização motivou á sua recusa em aceitá-lo, cabendo destacar os seguintes trechos:

O contribuinte apresentou, em 17/03/2008, alteração no método utilizado para diversos-produtos (fls, 57/60 anexo XIV. pág 46) alterando, assim o método selecionado anteriormente e declarado na DIPJ, incluindo os produtos relacionados neste Termo.

Esta mudança na aplicação da metodologia se deve à concentração de determinados modelos, utilizando o conceito de similaridade, onde o contribuinte informa ter efetuado os devidos ajustes de conteúdo, propaganda e garantia.

A opção por um determinado método â época da declaração é um exercício pleno do direito de escolha. O contribuinte possui pleno direito de optar por, um dos métodos inscritos nos arts. 18 e. 19 da Lei n" 9.430/96, com as alterações da Lei n°9.959/2000;

(...)

Tendo o contribuinte selecionado um determinado método, cabe à fiscalização verificar, a correia aplicação da legislação deste método; dentro dos princípios contábeis e de auditoria.

(...)

Ademais, o próprio contribuinte informa que (fl. 58):. "Logo, em que pese ter apresentado na DIPJ de 2003 o cálculo por catálogo, entende Requerente que poderia ter feito o cálculo por base de modelo e motorização (sic)", *Fica claro que o. contribuinte optou por não alterarar o critério de cálculo e com isso o método para determinação do Preço de Transferência.*

Documento nato-digital

E, após iniciado o procedimento fiscal, não se retifica a declaração, conforme art. 833 do RIR/99:

(...)

Desta maneira, a fiscalização concentrou os. esforços sobre os valores escriturados. na DIP J/2003, e nos cálculos do Preço de Transferência que originaram tal escrituração.

7.17. O entendimento dado pela Fiscalização-reflete a posição da RFB conforme se observa no artigo 4°, parágrafo 2º, da IN SRF n° 243/2002, abaixo transcrito:

Art. 4 Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts..8° a 13, exceto na hipótese do § I, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 2°Na hipótese de, utilização de mais de um método, será considerado dedutível o, maior valor apurado, ***devendo o método adotado pela empresa*** *ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.*

7.18. Como se vê, por se tratar de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o contribuinte tem o dever de apurar e antecipar o pagamento das importâncias devidas sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150, do CTN), não há dúvida que, encerrado o período de apuração em 31 de dezembro, o método a ser aplicado já deve estar definido pelo contribuinte e, quando da entrega da DIPJ, devidamente informado em tal documento.

7.19. Referida instrução normativa também não deixa dúvidas de que a Fiscalização deve acolher o método adotado pelo contribuinte, exceto quando há causa que implique a desqualificação do método, situação em que a Fiscalização está autorizada a utilizar outro método previsto na legislação que seja possível de ser aplicado ao caso concreto.

7.20. Não existe, portanto, o dever de a Fiscalização encontrar e aplicar o método mais favorável, ao contribuinte, como quer a Impugnante. Abaixo, estão reproduzidos os artigos 40, 41, e 42, da IN SRF n° 243/2002 e, na seqüência, entendimento exarado pela Coordenação Geral de Tributação da RFB-COSIT:

IN SRF n° 243/2002

Art.40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização, deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:

I - a indicação do método por ela adotado

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para ás dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.

Parágrafo único.- Não sendo indicado. o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados, da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos, nesta Instrução Normativa.

Art. 41. As verificações dos preços de. transferência, a que se referem esta Instrução Normativa, serão efetuadas por períodos anuais, em 31 de dezembro,

Documento nato-digital

exceto nas hipóteses de início e encerramento de atividades e de suspeita de fraude.

Art. 42. A competência para solucionar consultas, relacionadas com os preços de transferência de que trata esta Instrução Normativa é da Cosit.

SCI n20-COSIT, de 07/12/2009

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA D E PESSOA JURÍDICA,.-IRPJ

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Ajustes de preços de transferência informados na DIPJ e revistos, sem inequívoca comprovação de erro, pelo contribuinte, posteriormente ao início do procedimento fiscal.

Após o início da ação fiscal, o contribuinte não se encontra em situação de espontaneidade para alterar opções por ele antes realizadas em declaração. Assim, vinculado â sua opção, ele deve se sujeitar à verificação da autoridade fiscal, nos termos da legislação. Apenas no caso de erro, devidamente comprovado, cabe alteração de declarações regularmente entregues ao fisco.

A eleição de determinado método de apuração-do valor de ajuste referente a preços de transferência demanda a manutenção da memória de cálculo do ajuste e dos documentos comprobatórios dos respectivos valores. Não sendo demonstrada a correção do, ajuste declarado, cabe à autoridade fiscal levantar o valor do ajuste nos termos da legislação que defere a ela prerrogativa de escolha do método. Não é possível que, nesse momento, o contribuinte realize a seu livre talante - eleição de, outro método de cálculo de preço parâmetro, e exija dó Fisco a utilização desse segundo método escolhido.

7.21 Como visto a Fiscalização agiu acertadamente ao não aceitar a alteração do método relativamente a alguns veículos, cabendo ressaltar que:

a) a mudança de critério utilizado, "catálogo a catálogo" para "modelo/motorização", segundo terminologia empregada pela Impugnante, por se tratar de aspectos ligados. ao conceito de similaridade, deveria produzir efeitos apenas para as importações submetidas ao método PIC e não para as que haviam sido avaliadas pelo PLR.

b) como a Fiscalização selecionou apenas as importações submetidas pela Impugnante ao método PRL, conforme atestam as informações da DIPJ e memórias de cálculo entregues à Fiscalização, o reagrupamento de veículos deveria ser irrelevante para. Fins de mudança de método, não fosse o fato de que, nos cálculos apresentados, em 17/03/2008, há casos de mudança de PIC para PLR.

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 concreto. *(destaques do original)*

Não se trata, portanto, de imutabilidade do método informado em DIPJ, mas sim da opção consciente por método que o sujeito passivo, já sabendo de sua impropriedade/onerosidade, não promoveu a retificação pertinente, nem mesmo em sua escrituração contábil/fiscal, por método que entendia mais favorável, pretendendo somente depois de iniciado o procedimento fiscal que a autoridade lançadora considerasse tal retificação.

Documento nato-digital

Correta, portanto, a objeção assim bem posta no voto vencedor do acórdão recorrido:

> 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.....

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Registre-se, ainda, a compreensão inicial deste Colegiado de que o recurso especial fazendário restaria prejudicado com o provimento do recurso especial da Contribuinte, no suposto de que os cálculos pelo método PIC substituiriam todos os ajustes calculados em razão do método originalmente adotado pelo sujeito passivo (PRL), como consignado no Termo de Constatação Fiscal:

> O contribuinte optou pela utilização do método PRL, dividindo em dois grupos de veículos, Grupo 1 que contém importações do próprio grupo Ford e o Grupo 2 nomeado como PAG, que contém importações de outras pessoas vinculadas: Volvo, Land Rover e Jaguar.

Documento nato-digital

Como a discussão acerca da *impossibilidade de inclusão dos valores de frete e seguro, contratados com terceiros (partes independentes), no cálculo do 'preço praticado' pelo contribuinte* somente tem repercussão na *apuração do preço parâmetro pelo método PRL*, ao se desprezar este método em favor de outro apresentado pela Contribuinte, desnecessária seria a decisão da temática trazida no recurso fazendário.

Contudo, diante da arguição em sentido contrário pela patrona da Contribuinte, deduzida no curso do julgamento, no sentido de que a matéria, ainda assim, repercutiria na determinação da exigência, e no suposto, portanto, de que nem todos os ajustes calculados segundo o método PRL seriam afastados pelos cálculos segundo o método PIC por ela apresentados, o recurso fazendário foi apreciado, cabendo à autoridade encarregada da execução do julgado determinar a parcela do crédito tributário exigido afetada pelos cálculos segundo o método PIC apresentados pela Contribuinte, para então, em relação ao excedente mantido sob o método PRL, aplicar os efeitos da decisão proferida em face do recurso especial da PGFN.

Assim, o presente voto é no sentido de acompanhar o I. Relator em suas conclusões para CONHECER dos recursos especiais da PGFN e da Contribuinte e, no mérito, DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, no mérito, acompanhei o voto do i. Relator pelas conclusões, para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

O i. Relator coloca a questão em discussão como sendo "*a liberdade de escolha do método pelo contribuinte, mesmo após o início da fiscalização, sendo tal opção oponível ao Fiscal e desvinculada de declarações anteriores.*"

A legislação acerca dos preços de transferência prevê a liberdade de escolha do método para fins de comprovação de que os preços praticados na operação com partes ligadas estão dentro dos parâmetros de controle previstos. Neste sentido, o artigo 18 da Lei 9.430/1996 traz os métodos aplicáveis e o § 4º desse dispositivo estabelece que, na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado.

As discussões acerca da alteração do método após o início do procedimento fiscal levam em consideração debates acerca da eventual perda de espontaneidade do sujeito passivo, prevista no § 1° do artigo 7º do Decreto 70.235/1972 (grifamos):

> Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)
>
> I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
>
> II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

Documento nato-digital

> III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.
>
> § 1° **O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo** em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.
>
> § 2° Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

A perda da espontaneidade faz com que eventuais condutas do sujeito passivo realizadas após o início da fiscalização não sejam hábeis para descaracterizar eventual infração cometida.

Não obstante, na seara da comprovação da adequação dos preços praticados à legislação de preços de transferência, compreendo que não há que se falar em espontaneidade para eventual troca de método. Há que se ter em consideração o próprio objetivo e conteúdo das regras de controle dos preços de transferência, não se estando diante de uma ordinária comprovação de custos ou produção de provas de fatos declarados pelo sujeito passivo às autoridades fiscais, mas apenas da verificação, segundo parâmetros legais *ficcionais* -- como bem pontuou o i. Relator --, de que os valores efetivamente praticados estão ou não (e em que medida) dentro dos parâmetros eleitos pela legislação como hábeis a descartar os potenciais efeitos da relação entre as empresas envolvidas.

No caso dos autos, a questão é ainda pontuada pela circunstância de que a alteração do método foi, inclusive, *motivada* por conduta da própria autoridade fiscal autuante, quando esta, no curso do procedimento fiscalizatório, vem a sinalizar a discordância quanto ao critério adotado pelo sujeito passivo para o agrupamento das mercadorias para fins dos cálculos efetuados (de *catálogo-a-catálogo* para *modelo/motorização*).

Diante de tal alteração, o sujeito passivo poderia ter insistido no argumento de que o critério apontado pela autoridade estaria incorreto, o que resultaria em um contencioso administrativo diferente do presente. Ou, como de fato o fez, assumir como igualmente válido o critério sugerido pela fiscalização e buscar provar que, *ainda assim*, os valores praticados estariam dentro dos parâmetros legais.

Neste sentido, a conduta do sujeito passivo no caso dos autos, ainda durante o procedimento fiscalizatório, assume caráter de postura colaborativa, diante de uma alteração motivada pela própria autoridade fiscal.

E até por ser comum esse tipo de embate, anos depois foi incluído o artigo 20-A à Lei 9.430/1996, trazido pela MP 563/2012, que passou a prever que, quando *o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização*, esta deve intimar o sujeito passivo para apresentar novo cálculo, inclusive sob outro método (grifamos):

> Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, **salvo quando**, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de trinta dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.
>
> § 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica.

Documento nato-digital

Há muita discussão sobre se este dispositivo legal trouxe medida procedimental ou material, e a menção a ele aqui não é feita para se defender a sua aplicação, mas apenas para fins de contexto.

É que, no meu entendimento, é necessário distinguir o presente caso daqueles que sustentam de forma mais ampla o direito à livre escolha e alteração do método. Especificamente, como no caso a alteração de método pretendida pelo sujeito passivo foi motivada pela autoridade no curso do procedimento fiscal, seria, no mínimo, *venire contra factum proprium* esta não admitir que o sujeito passivo, adotando a alteração pretendida, procedesse a novos cálculos, de forma a permanecer demonstrando a sua adequação à legislação de controle de preços de transferência.

É dizer, a escolha do método feita em DIPJ no caso dos autos era vinculante para o sujeito passivo enquanto os critérios por ele utilizados também fossem mantidos. Quando a autoridade fiscal vem a infirmar os critérios utilizados como base para a escolha do método, é ela quem está questionando, de maneira reflexa, a própria escolha do método feita em DIPJ, o que no meu entendimento retira a respectiva alteração da seara de discussões acerca de eventual perda de espontaneidade do sujeito passivo.

São estas as razões pelas quais orientei meu voto para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Documento nato-digital