

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

|                   |                                |
|-------------------|--------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>   | <b>16561.720111/2011-81</b>    |
| <b>ACÓRDÃO</b>    | 9101-007.054 – CSRF/1ª TURMA   |
| <b>SESSÃO DE</b>  | 9 de julho de 2024             |
| <b>RECURSO</b>    | ESPECIAL DO CONTRIBUINTE       |
| <b>RECORRENTE</b> | ERICSSON TELECOMUNICAÇÕES S.A. |
| <b>RECORRIDA</b>  | FAZENDA NACIONAL               |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2007

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

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço-parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. Analisando-se o método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, sob a ótica do §6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. APRESENTAÇÃO DE MÉTODO ALTERNATIVO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. ANÁLISE INAUGURAL DE DOCUMENTOS EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do §4º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996, o contribuinte tem o direito de se submeter ao método de preço de transferência que implique em menor oneração fiscal. Isso não significa que a Fiscalização deva efetuar os cálculos de acordo com todos os métodos possíveis para, só então, validamente lavrar o auto de infração. Mas, sim, que, se o contribuinte apresentar método alternativo, tal método deve ser considerado pela Autoridade Fiscal.

Na hipótese de o contribuinte apresentar documentos que supostamente suportem o método alternativo em sede de impugnação, o acórdão recorrido deve sobre eles se manifestar, não podendo a Câmara Superior de Recursos Fiscais apreciá-los de forma inaugural.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Em relação à matéria “necessidade de adoção do método mais favorável ao Contribuinte”, votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. No mérito, acordam em: (i) quanto à matéria “necessidade de adoção do método mais favorável ao Contribuinte”, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso; votaram pelas conclusões os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca, e, por fundamentos distintos, a Conselheira Edeli Pereira Bessa; e (ii) em relação à matéria “ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado”, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram por dar provimento. Designada para redigir os fundamentos do voto vencedor, quanto ao conhecimento e ao mérito, a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

*Assinado Digitalmente*

**Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Redatora designada**

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício**

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

**RELATÓRIO**

O recorrente, contribuinte, inconformado com a decisão proferida, por meio do Acórdão nº 1402-006.029, de 09 de dezembro de 2021, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência em relação a três matérias, das quais se deu seguimento a duas: (i) **“necessidade de adoção do método mais favorável ao contribuinte”**; e (ii) **“ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado”**.

A ementa do acórdão recorrido não apresenta trechos representativos expressos sobre o que se recorre, razão pela qual reproduzimos abaixo trechos do voto vencedor, primeiramente em relação a apresenta a **“necessidade de adoção do método mais favorável ao contribuinte”**:

(...) deixando de lado a divergência doutrinária e jurisprudencial no que tange à possibilidade de escolha de métodos diversos do que previsto na legislação, veja-se a ementa do acórdão proferido pela Câmara Superior, que demonstra claramente a possibilidade de escolha, pela fiscalização, de qualquer um dos métodos previstos no ordenamento jurídico pátrio, sem a necessidade de se demonstrar que o método escolhido é o mais favorável ao contribuinte (...)

*IRPJ - CUSTOS - DEDUTIBILIDADE - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. A lei, ao dispor que o contribuinte poderá optar pelo método de cálculo de custos que lhe for mais favorável, não determina que a Fiscalização deverá demonstrar que o método por ela utilizado é o método mais favorável ao sujeito passivo.*

(...)

Em face do exposto, improcedente a alegação da Recorrente.

Seguem agora partes do voto relativas à segunda matéria (**ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado**):

2.4) DA INDEVIDA INCLUSÃO DAS DESPESAS COM FRETE E SEGURO.

Alega a Recorrente que o frete e seguro não devem ser incluídos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro calculado segundo o método PRL, uma vez que são pagos a terceiros. Sendo assim, não haveria motivos para aplicar as regras de preços de transferência sobre tais parcelas, uma vez que não existe possibilidade de manipulação desses preços. Alega também que a própria fazenda adequou sua interpretação quando da edição da MP 563 (convertida na Lei 12.715) a qual, dentre outras alterações ao artigo 18 da Lei 9.430/96 incluiu o §6º A para esclarecer que não compõe o preço praticado os valores de frete e seguro.

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.

Esse foi raciocínio desenvolvido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9101-003.817, o qual recebeu a seguinte ementa:

(...)

Como bem observado pela decisão recorrida, para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela contribuinte, também o preço praticado deverá ter, em sua composição tais custos. Comparar nada mais é do que subtrair um do outro, de modo que tais custos na apuração de eventual ajuste a ser feito no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL será nulo.

Em relação à primeira matéria, foram oferecidos dois paradigmas, Acórdãos nº 9101-005.916 e 9101-005.917. Como apresentam a mesma ementa, transcrevo abaixo apenas uma delas:

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.

O despacho de fls. 7.226-7.234 deu seguimento ao recurso, em relação às duas matérias já apontada, nos seguintes termos:

**(2) “necessidade de adoção do método mais favorável ao contribuinte”**

(...)

17. Assevera-se, em resumo, que *“a interpretação extraída do artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/1996 pelo v. acórdão recorrido contraria o que restou decidido pela C. CSRF em situações fáticas semelhantes”*.

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

19. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu pela *“possibilidade de escolha, pela fiscalização, de qualquer um dos métodos previstos no ordenamento jurídico pátrio, sem a necessidade de se demonstrar que o método escolhido é o mais favorável ao contribuinte”*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 9101-005.917 e 9101-005.916) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *“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”*.

**(3) “ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado”**

(...)

20. Expõe-se, em síntese, que *“a interpretação extraída do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 e do artigo 4º, § 4º, da IN RFB 243/2002 (dispositivos objeto da divergência) pelo acórdão recorrido, no que diz respeito à inclusão do frete, do seguro e dos tributos incidentes na importação no cálculo dos preços de transferência, contraria o que restou decidido pela C. CSRF em situação fática semelhante”*.

21. Por fim, no tocante a essa terceira matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

22. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *“para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela contribuinte, também o preço praticado deverá ter, em sua composição, tais custos [valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, esclareço]”*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 9101-005.916 e 9101-005.798) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *“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”*.

O despacho foi agravado (fls. 7.243-7.253), em razão da admissão parcial, mas o agravo foi rejeitado (fls. 7.256-7.262).

Cientificada, a Procuradoria apresentou contrarrazões tempestivas às fls. 7.271-7.289, em que questiona apenas o mérito do recurso.

É o relatório do essencial.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

### CONHECIMENTO

Preliminarmente, não tempos reparos a fazer ao despacho de admissibilidade. Aliás, nem sequer a Procuradoria questionou o conhecimento do recurso em relação às duas matérias a que se deu seguimento, em face do que adoto os fundamentos do despacho, como razão para conhecer do recurso. Passamos ao mérito.

### MÉRITO

#### **Matéria “necessidade de adoção do método mais favorável ao contribuinte”**

Em relação à primeira matéria, o contribuinte apresenta dois acórdãos paradigmas da Câmara Superior com o mesmo teor. Reproduzo abaixo as razões estampadas no acórdão condutor do Acórdão paradigma nº 9101-005.916:

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.

(...)

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.

No presente feito, o contribuinte basicamente alega que, no curso do procedimento de fiscalização, teria demonstrado à autoridade fiscal que, para diversos itens, o método PIC resultaria ajustes menores que os adotados pela Fiscalização com base no método PRL. Abaixo, transcrevo trecho do recurso voluntário relativo a este questionamento:

31. Ademais, cumpre ressaltar que, no curso da Fiscalização, a Recorrente sempre informou que poderia utilizar mais de um método para fins de controle de preços de transferência.

32. Isso porque o § 4º do art. 18 da Lei 9430, determina que na hipótese de utilização de mais de um dos métodos disponíveis para o controle nas importações, será considerado dedutível o maior valor encontrado.

33. A Recorrente, ao analisar a longa lista de ajustes adicionais propostos pela Fiscalização, verificou que, para uma



grande variedade de itens, havia dados disponíveis para apuração do preço parâmetro segundo o método PIC, representativos de menor ajuste do que o aplicado pela autuação.

34. Tomemos, a título de exemplo, os itens (códigos 701/BYB41501, BFL119142, BFL119447/1, BFL119155/1, BMG98006/1 E BOE60214/1), os quais representam, no auto de infração, um ajuste no valor de R\$ 3.103.239,14 (três milhões, cento e três mil, duzentos e trinta e nove reais e quatorze centavos), para os quais a Fiscalização havia recebido dados e, conseqüentemente, um preço parâmetro calculado segundo o método PIC.

35. No caso concreto destes itens, a Recorrente entregou dados e preços parâmetros segundo o método PRL 60 calculado segundo a Lei 9430, cujo ajuste a ser feito era zero; bem como dados relativos ao método PIC, cujo ajuste, considerando as quantidades corretamente consumidas, representava um valor de R\$ 8.780,19 (oito mil, setecentos e oitenta reais e dezenove centavos), ou seja, um ajuste infinitamente inferior ao proposto pela fiscalização.

36. Há diversos outros produtos em que o PIC foi desconsiderado, conforme melhor explicado por planilha constante do "item VI.1.f" da Impugnação. A Recorrente faz referência à memória de cálculo do preço parâmetro segundo o método PIC, bem como documentação complementar de suporte (docs. 07 a 09 da Impugnação).

37. Cumpre salientar que a Fiscalização analisou as informações e a correspondente documentação de suporte, atestando a consistência das informações apresentadas. Vejamos o teor da página 17 do Termo de Verificação Fiscal:

*"No exame por amostragem dos demonstrativos e cópia de faturas das operações realizadas com terceiros independentes no Brasil e do exterior para cálculo do preço parâmetro, não foram constatadas diferenças significativas em relação aos insumos selecionados pela Fiscalização e que foram objeto de recálculo pelos Auditores Fiscais".*

38. Assim sendo, resta clara a consistência das informações apresentadas pela Recorrente, fato que foi confirmado pela própria Fiscalização, a qual cometeu grave erro ao não considerar os preços parâmetro PIC no cálculo dos ajustes!

39. Cabe à Fiscalização demonstrar que aplicou o método que represente o menor ajuste para empresa fiscalizada, conforme precedentes reiterados deste CARF<sup>6</sup>.

Por seu turno, o acórdão recorrido se assentou no entendimento emanado pela Câmara Superior no sentido de que **"A lei, ao dispor que o contribuinte poderá optar pelo método**



***de cálculo de custos que lhe for mais favorável, não determina que a Fiscalização deverá demonstrar que o método por ela utilizado é o método mais favorável ao sujeito passivo.”.***

Esse entendimento foi emanado no Acórdão nº 9101-001.340, de 15 de maio de 2012 e tratava de situação em que o contribuinte não havia escolhido o método. No presente feito, estamos diante de situação distinta.

O contribuinte escolheu o método PRL para determinados itens, mas alega ter entregue à fiscalização dados aptos a se apurarem ajustes pelo método PIC, os quais resultariam, para diversos bens, quantias menores que aquelas apuradas pela autoridade fiscal com base no método PRL inicialmente escolhido pelo sujeito passivo, mas cujos cálculos foram questionados pelo Fisco.

Em síntese, o contribuinte pleiteia, em face de supostamente ter informado à autoridade fiscal no curso do procedimento de fiscalização que adotaria mais de um método de aferição do preço parâmetro, bem como informado, para determinados itens, quais seriam esses preços a partir de dados também oferecidos à fiscalização, que esta adotasse o menor ajuste.

Por outros termos, o contribuinte requer que a fiscalização verificasse o preço parâmetro para cada um dos itens sob controle por dois métodos e adotasse o menor.

Se essa premissa estivesse correta, no caso de exportação, a autoridade fiscal deveria averiguar até quatro métodos, o que não parece ser nem um pouco razoável.

O fato de a lei oferecer ao contribuinte opções de cálculo do preço parâmetro, não significa dizer que tais opções se impõem “*ad aeternum*” ao sujeito ativo e que poderiam ser exercidas, alteradas e reclamadas a qualquer momento.

Apesar de a lei, na época do fato gerador (ano-calendário 2007), não ter estabelecido expressamente o tempo, nem o modo do exercício desse direito, isso não significa que este se protraia indefinidamente. Do contrário, seria admitir que o método poderia ser alterado inclusive em sede de embargos a execução, já na fase de cobrança judicial.

Pois bem, esse derradeiro momento é a entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), exceto se for comprovado erro no seu preenchimento, a qual é dotada de campo próprio para a indicação do método para cada bem específico e assim procedeu o contribuinte, conforme podemos verificar da sua declaração, constante dos autos, da qual colho dois exemplos, um relativo ao PRL, outro relativo ao PIC:

**Ficha 32 - Operações com o Exterior - Importações (Saídas de Divisas)**

09480950802122010161506MF210

Ano Calendário 2007 ND 1889585 CNPJ 33.067.745/0001-27

1.Importações: Bens

Total da Operação: 4.899.652,95

Descrição: BFD101109/3 - CPSB 8GW, MAGAZINE EQUIPAD0

Código NCM: 8471.50.20

Quantidade: 133,00

Unidade de Medida: Unidade

Método: PRL 60% - Produção - Preço de Revenda menos Lucro

Preço Parâmetro: 120.868,49

Preço Praticado: 36.102,51

Valor do Ajuste: 0,00

**Ficha 32 - Operações com o Exterior - Importações (Saídas de Divisas)**

09480950802122010161506MF210

Ano Calendário 2007 ND 1889585 CNPJ 33.067.745/0001-27

14.Importações: Bens

Total da Operação: 878.833,55

Descrição: ROJ1192209/1 - CBU, PLACA BASICA DE CONTROLE

Código NCM: 8517.70.10

Quantidade: 707,00

Unidade de Medida: Unidade

Método: PIC - Preços Independentes Comparados

Preço Parâmetro: 1.441,02

Preço Praticado: 1.221,81

Valor do Ajuste: 0,00

Essa declaração pode ser retificada, mas possibilitar tal retificação já no curso da ação fiscal é desconsiderar relevante a própria informação prestada. Afinal, se o contribuinte pudesse modificar o método, após o início da ação fiscal, não faria qualquer sentido a indicação do método adotado e de forma específica para cada bem, na DIPJ.

Já segui esse entendimento por ocasião do julgamento do Acórdão nº 1401-002.280, em 22 de fevereiro de 2018, da lavra do ilustre ex-Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, cuja ementa abaixo transcrevo:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. A utilização do método mais favorável é uma faculdade do contribuinte, e não uma imposição à fiscalização.

Facultar ao contribuinte adotar qualquer dos métodos legais significa escolher um e se submeter às consequências jurídicas advindas da sua escolha. Não é possibilitar ao contribuinte indicar ajustes para cada um dos possíveis métodos e, assim, atribuir à Administração Fazendária o dever de verificar os cálculos em face de todos os métodos passíveis de serem praticados.

**Matéria “ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado”**

Já julguei a matéria atinente a “**inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado**”, em algumas oportunidades.

Nos acórdãos 1401-002.281, 1401-002.278, 1401-002.279, 1401-002.280, segui o voto do relator, o ilustre Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto. Transcrevo a ementa do primeiro julgado:

PREÇO PARÂMETRO. 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 parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.

Por seu turno, o Conselheiro Abel adotou o voto do Conselheiro Marco Aurélio Pereira Valadão, no acórdão nº 9101-002.317 da Câmara Superior. Abaixo, segue a transcrição:

Também quanto à questão da inclusão, ou não, no preço praticado, não tem razão a recorrente.

O art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é bem claro a esse respeito (grifei):

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos: [...].

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

Se entende a recorrente que essa inclusão acarreta diversas distorções nos cálculos dos preços de transferência, deve, então, diligenciar, perante os seus representantes no Congresso Nacional, a fim de que seja alterada a redação daquele dispositivo legal, e não, simplesmente, pretender descumpri-lo sob esse argumento.

Deve ser lembrado, porém, nessa eventualidade, o contido no art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), de seguinte teor:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Por outro lado, “onde a lei não distinguiu, não compete ao intérprete distinguir”, não sendo, pois, adequada a tentativa de se ler naquele dispositivo legal algo que ali não está expressamente disposto, como, por exemplo, que aquela integração ao custo somente se daria se o ônus do importador fosse decorrente de pagamento a pessoa jurídica vinculada ou de aquisição internacional (importação).

Dessa forma, tem-se que, até a entrada em vigor do art. 38 da Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012, convertida na Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, integravam o custo, para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real até o valor que não excedesse ao preço determinado pelo Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), o valor do frete e do seguro, cujo ônus tivesse sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

É certo que, a partir de 1º de janeiro de 2013, permitiu o legislador a exclusão do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, em determinadas condições, e dos tributos incidentes na importação e gastos no desembaraço aduaneiro, mas, na época, essas exclusões não estavam autorizadas.

Ademais, a interpretação dada pela Instrução Normativa que regulava os arts. 18, 21, 23 e 24 da Lei 9.430 Lei nº 9.430, de 1996, ao tratar do método PRL, ao tempo do lançamento (IN SRF 243/2002), é perfeitamente legal e se coaduna com

aquelas normas, também no que diz respeito ao tratamento do frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Ainda que se possa admitir outra interpretação possível, não se pode inquirir de ilegalidade as Instruções Normativas neste aspecto, pela simples razão de que ilegais não são, embora pudesse ter outro entendimento igualmente legal. Nestes casos há que se preservar a integridade normativa das normas complementares, com supedâneo no art. 100, inciso I, do CTN, e também em homenagem ao princípio da segurança jurídica. Por outro lado não cabe ao CARF discutir a inconstitucionalidade das leis, a teor da Súmula CARF n. 2. Nas discussões em plenário foi lembrado que votei pela exclusão do frete e seguro em situações semelhantes, quando atuava na 1ª TO da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF. De fato, foram quatro decisões, salvo engano, tomadas na mesma sessão, nos quais fui o único conselheiro que votou neste sentido (a decisão foi por maioria de cinco votos a um), o que denota a grande controvérsia que envolve a matéria. Assim, deixo claro que, após maior aprofundamento no tema e maiores discussões, mudei meu pensamento a respeito da questão, e passo adotar a posição ora expressa neste voto, pelas razões de direito acima expostas.

Já, no acórdão nº 1401-001.770, acompanhei a mesma posição, mas desta vez da lavra do ilustre Conselheiro Antonio Bezerra Neto, que assim sintetizou seus fundamentos:

Ora, antes de tudo a interpretação dessa matéria requer uma dose de lógica e de bom senso, pois estamos tratando de um método que compara duas coisas e estas devem ter a mesma natureza, pois senão estaremos comparando "banana com laranja", o que seria um absurdo.

Por outras palavras, o Fiscal apenas colocou as coisas balanceadas. Se no preço de revenda (base do preço parâmetro) consta inserido obviamente o custo com frete, e nesse sentido é sempre CIF (Se não se partir dessa premissa ou não concordar com ela, aí sim temos algo a mais a discutir); no preço praticado, caso este não esteja, deve ser acrescido para fins de equalização, como foi feito pelo fiscal. Ou seja, só podemos comparar "laranja com laranja".

Outra forma de se fazer, seria o fiscal não mexer nos preços praticados e fazer o ajuste no preço parâmetro, o que daria o mesmo resultado.

Na mesma linha, o voto do ex-Conselheiro André Mendes Moura, no Acórdão nº 9101-002.424, de 17 de agosto de 2016, tem norteados entendimentos similares no âmbito da Câmara Superior desde então, razão pela qual passo a transcrever seu teor:

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.*

Primeira constatação é que a comparabilidade é o valor principal a ser tutelado na matéria atinente aos preços de transferência. E, recusar a aplicação da comparabilidade é o mesmo que ignorar o princípio do *arm's length*. A operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. E, quanto ao caso em análise, concernente aos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, **só dois mecanismos podem ser seguidos**: (1) incluindo-se na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, ou (2) excluindo-se na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

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

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

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

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

Não há coincidência na construção do sistema de tributação.

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

Por isso, a legislação de preços de transferência, para buscar um parâmetro de comparação adequado entre preço praticado e preço parâmetro, teve que

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

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

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

*Art. 4º (...)*

*§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.*

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

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

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

*§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)*

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

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

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

Primeiro, ao se revogar a redação antiga do § 6º, elimina-se a restrição colocada ao preço praticado aplicável sobre a regra de dedutibilidade geral do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Ou seja, passa-se a permitir a **exclusão** dos valores



de frete, seguro e tributos na importação na apuração do preço praticado. Ou seja, os dispêndios voltam a seguir a regra geral e passam a ser dedutíveis.

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

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

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

Em síntese, como o preço parâmetro é terminado a partir do preço de revenda, no qual estão embutidos o valor do frete, do seguro e dos tributos, cujo ônus foi do importador, tais valores devem ser considerados para fins de aferição do preço praticado, sob pena de se estar a comprar grandezas de naturezas distintas.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial em relação às matérias a que se deu seguimento para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

**VOTO VENCEDOR**

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Com todas as vênias ao I. Relator, quando dos debates ocorridos na sessão de julgamento, prevaleceu o entendimento de que, quanto à matéria “*necessidade de adoção do método mais favorável ao Contribuinte*”, o recurso especial do contribuinte deveria ser conhecido e ter seu provimento negado com base em fundamentos distintos, conforme abaixo:

**I – ADMISSIBILIDADE**

No que se refere à admissibilidade, a maioria do colegiado concordou com os fundamentos expressos na declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, de forma a conhecer do recurso especial do contribuinte quanto à matéria “*necessidade de adoção do método mais favorável ao Contribuinte*” apenas com base no Acórdão paradigma nº 9101-005.917.

**II – MÉRITO**

Nos termos dos §§4º e 5º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996, então vigente, será considerado dedutível o maior valor dentre aqueles apurados por um dos métodos de preço de transferência, exceto se o valor constante do documento de aquisição for menor, hipótese na qual esse será o valor dedutível. Confira-se:

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 subsequente.

5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

Isso significa que o contribuinte tem o direito de se submeter ao método que implique em menor oneração fiscal, tanto que, frise-se, quando houver mais de um método, deverá ser adotado aquele que resulte em menor ajuste. Note-se que o §4º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 utiliza o verbo “será” - e não “poderá” -, de forma que não é facultado à Fiscalização a adoção de qualquer dos métodos indicados pelo contribuinte, mas, sim, é obrigatória a adoção daquele que implique em menor ajuste.

Por outro lado, o fato de o contribuinte ter direito ao método de preço de transferência que resulte em menor ônus não significa que a Fiscalização deva efetuar os cálculos de acordo com todos os métodos possíveis para, só então, validamente lavrar o auto de infração. Mas, sim, que, se o contribuinte apresentar método alternativo, tal método deve ser considerado pela Autoridade Fiscal, para que, obrigatoriamente, se considere “dedutível o maior valor apurado”, como determina o §4º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

Há quem defenda que o art. 40 IN SRF nº 243/2002 autoriza a Fiscalização a adotar qualquer dos métodos de preço de transferência previstos na legislação aos desconsiderar aquele originalmente adotado pelo contribuinte. Confira-se a redação do dispositivo:

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 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.

Ocorre que, a meu ver, o art. 40 IN SRF nº 243/2002 deve ser interpretado em conjunto com a previsão contida no §4º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996, de forma que a Autoridade Fiscal somente está autorizada a adotar “um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa” na hipótese de o contribuinte não fornecer documentação de suporte para o método indicado originalmente, em sua DIPJ, ou de forma alternativa, no curso da fiscalização.

A inclusão do art. 20-A na Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 12.715/2012 confirma o entendimento no sentido de que, até o seu advento, o contribuinte podia, a qualquer tempo, apresentar método alternativo, em substituição ao inicialmente indicado na DIPJ e, caso tal método implicasse em maior valor dedutível, deveria obrigatoriamente ser considerado.

Isso porque, nos termos do art. 20-A na Lei nº 9.430/1996, com a redação atribuída pela Lei nº 12.715/2012, a partir do ano-calendário de 2012, o contribuinte não mais poderá alterar a opção por um dos métodos de preço de transferência após o início do procedimento fiscal – exceto na hipótese de a Autoridade Fiscal desqualificar o método adotado ou os correspondentes critérios de cálculo, caso em que o contribuinte poderá apresentar novo método ou cálculo no prazo de 30 dias contados da intimação para tanto. Confira-se:

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 pela 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 30 (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.

§ 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19, quando o sujeito passivo, após decorrido o prazo de que trata o caput:

I - não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido;

II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pelo método escolhido; ou

III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá o prazo e a forma de opção de que trata o caput.

Ou seja, partir do advento da Lei nº 12.715/2012, caso a Autoridade Fiscal desqualifique o método de preço de transferência ou os correspondentes cálculos, o contribuinte não mais poderá apresentar método ou cálculo alternativo no curso da fiscalização ou do processo administrativo, devendo fazê-lo, obrigatoriamente, no prazo de 30 dias da intimação para tanto - sob pena de a Autoridade Fiscal determinar o preço parâmetro com base nos documentos de que dispuser e aplicar um dos métodos previstos na legislação, como autoriza o §2º do art. 20-A na Lei nº 9.430/1996.

Cumprе ressaltar que a exposição de motivos da Medida Provisória nº 478/2009<sup>1</sup>, convertida na Lei nº 12.715/2012, reforça a conclusão de que, até então, inexistia prazo para que o contribuinte apresentasse método ou cálculo alternativo na eventualidade de desqualificação daquele originalmente indicado:

“20.4 Também acrescenta o art. 19-B à Lei nº 9.430, de 1996, visando estabelecer prazo peremptório para escolha do método de cálculo do preço parâmetro pelo contribuinte, como forma de garantir maior efetividade ao controle de preços de transferência e às eventuais autuações empreendidas pelo Fisco.”

<sup>1</sup> Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/Exm/EMI-171-MF-AGU-MCidades-MDIC-09-Mpv-478.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Exm/EMI-171-MF-AGU-MCidades-MDIC-09-Mpv-478.htm), acesso em 05.07.2024.

Ora, se foi estabelecido um prazo peremptório é porque antes não havia prazo algum. Portanto, o art. 20-A Lei nº 9.430/1996 introduziu no ordenamento jurídico, a partir do ano-calendário de 2012, uma restrição temporal ao direito de o contribuinte apresentar método de preço de transferência alternativo, quando método ou critério originalmente adotado fosse desconsiderado pela fiscalização.

No caso em análise, os débitos se referem ao ano-calendário de 2007, o auto de infração foi lavrado em 19.12.2011 e, em 19.01.2012, o contribuinte apresentou impugnação, juntando, às fls. 5.473 e seguintes os documentos que suportam a apuração dos preços parâmetro pelo método PIC, quais sejam, (i) “resumo dos preços parâmetro PIC”; (ii) “memória de cálculo dos preços parâmetros unitários dos principais produtos pelo método PIC”; e (ii) “notas fiscais e DIs dos produtos autuados, suportando a aplicação do PIC”.

Disso se extrai que o Recorrente, em período não alcançado pelo art. 20-A Lei nº 9.430/1996, apresentou, em impugnação, os documentos que suportam a apuração do preço parâmetro por método de preço de transferência alternativo àquele originalmente indicado e cujos critérios foram desconsiderados pela Autoridade Fiscal. No entanto, tais documentos não foram analisados no curso do processo administrativo, tendo a Relatora do acórdão recorrido se limitado a afirmar, em resumo, que a decisão recorrida entendeu que, “embora o contribuinte possa optar pelo método que lhe for mais benéfico, nos termos do artigo 18, §4º, da Lei nº 9.430/96, isso não significa que tal opção se transforme em uma imposição aplicável à fiscalização”, bem como que a Autoridade Fiscal não precisa demonstrar que o método aplicável é o mais favorável ao contribuinte. E, apesar disso, não foram opostos embargos de declaração pelo Recorrente, para que houvesse qualquer manifestação sobre os documentos apresentados em impugnação – o que não pode ser feito, de forma inaugural, na presente instância especial.

Por tais razões, deve ser negado provimento ao recurso especial do contribuinte.

### III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, quanto à matéria “*necessidade de adoção do método mais favorável ao Contribuinte*”, o recurso especial do contribuinte deve ser conhecido apenas com base no Acórdão paradigma nº 9101-005.917 e, no mérito, deve ser negado provimento.

(documento assinado digitalmente)

**Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**

### DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento nas matérias: (2) *“necessidade de adoção do método mais favorável ao contribuinte”* e (3) *“ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado”*.

Na primeira matéria, o dissídio jurisprudencial foi admitido em face dos paradigmas nº 9101-005.916 e 9101-005.917. Esta Conselheira declarou voto vencido em ambos os casos, discordando do provimento dado ao recurso especial dos sujeitos passivos, decorrente do empate no julgamento verificado na vigência do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020. E, no primeiro paradigma, ponderou no âmbito do conhecimento que:

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 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.

Já no segundo paradigma, outro era o contexto do recorrido, impondo ressalvas distintas ao conhecimento, que prevaleceram na maioria<sup>2</sup> deste Colegiado:

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em sua conclusão de CONHECER do recurso especial da Contribuinte, por entender que apenas o primeiro paradigma indicado evidenciaria o dissídio jurisprudencial suscitado.

O acórdão recorrido está pautado no entendimento de que não é possível a alteração do método de apuração dos ajustes de preços de transferência depois de iniciado o procedimento fiscal. Note-se, porém, que o voto condutor do referido julgado traz como segundo fundamento para manutenção da exigência o fato de não ter havido desclassificação do método eleito e informado em DIPJ, vez que lá informada a opção pelo método PRL-20, o mesmo adotado no lançamento.

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.

Nota-se, porém, que tal paradigma foi editado em face da Contribuinte, ora recorrente. Dessa forma, se o método informado à autoridade fiscal era diferente do que informado em DIPJ, é possível que lá se verificasse o mesmo contexto que, presente nestes autos, justificou o segundo fundamento expresso para manutenção da exigência no acórdão recorrido. Presente tal dúvida, e sendo diversas as conclusões adotadas nestes julgados em face da mesma Contribuinte, admite-se que a divergência resta demonstrada em face deste julgado.

<sup>2</sup> 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 Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e acompanharam a delimitação do conhecimento indicada os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andrea Duek Simantob.



Já o paradigma nº 1401-002.280, a situação fática analisada era distinta do presente porque, embora o voto condutor do julgado cogite da possibilidade de apresentação de cálculos por um novo método durante o procedimento fiscal, tal não se verificou, e a exigência foi mantida sob o fundamento de que seria inadmissível a alteração da exigência em razão de cálculos apresentados depois do encerramento da ação fiscal. Assim, a decisão do **Colegiado** no referido paradigma foi no sentido de que não afeta a exigência a apresentação, depois do encerramento do procedimento fiscal, de cálculos por outro método de determinação de ajustes de preços de transferência. Não é possível afirmar, assim, que esse outro Colegiado do CARF desconstituiria exigência que desconsiderasse cálculos apresentados no curso do procedimento fiscal. Esta é, apenas, uma **inferência** extraída dos termos do voto do **Conselheiro Relator** do paradigma.

Extraí-se destas análises que a discussão acerca da aplicação do método mais favorável no âmbito da revisão dos ajustes de preços de transferência contempla variáveis como: i) adoção de método, pela autoridade fiscal, distinto do adotado originalmente pelo sujeito passivo; ii) possibilidade de alteração do método, pelo sujeito passivo, depois da entrega da DIPJ, antes do início do procedimento fiscal ou durante o procedimento fiscal; iii) necessidade e momento da prova de que o método alternativo é mais favorável ao sujeito passivo.

No presente caso, o Colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, concordou com a autoridade julgadora de 1ª instância quanto ao cancelamento de um dos três ajustes promovidos pela autoridade lançadora, bem como afastou parcelas dos ajustes remanescentes em razão do que apurado nas duas diligências promovidas antes do julgamento do recurso voluntário. O ponto questionado nesta 1ª matéria com seguimento do recurso especial foi assim enfrentado pela ex-Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio:

Alega a Recorrente que, no caso dos itens avaliados pelo método PRL60 (com base na IN SRF nº 243/2002), haveria método de apuração disponível (PIC) que representa menor ajuste, o qual deveria ser considerado, em respeito ao § 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 abaixo transcrito:

[...]

No caso em tela, a fiscalização manteve, em seus cálculos, o método adotado pela contribuinte no ano-calendário de 2007 para o cálculo dos ajustes de preços de transferência na importação (método PRL60).

A decisão recorrida rejeitou a mencionada alegação por entender que embora o contribuinte possa optar pelo método que lhe for mais benéfico, nos termos do artigo 18, §4º, da Lei nº 9.430/96, isso não significa que tal opção se transforme em uma imposição aplicável à fiscalização. A única imposição dirigida à autoridade fiscal é a necessidade de se aplicar apenas um método em face do disposto no § único do artigo 40 da IN SRF nº 243/2002.

Neste sentido, deixando de lado a divergência doutrinária e jurisprudencial no que tange à possibilidade de escolha de métodos diversos do que previsto na legislação, veja-se a ementa do acórdão proferido pela Câmara Superior, que demonstra claramente a possibilidade de escolha, pela fiscalização, de qualquer um dos métodos previstos no ordenamento jurídico pátrio, sem a necessidade de se demonstrar que o método escolhido é o mais favorável ao contribuinte:

[...]

Está relatado no acórdão recorrido que, desde a impugnação, a Contribuinte alega que, *ao discordar do cálculo do PRL60 segundo o art. 18, da Lei nº 9.430/96, nos moldes realizados pela impugnante, a Fiscalização não poderia propor um ajuste com base na IN SRF nº 243/2010, mas sim pelo método PIC*, e afirma que *a Fiscalização deveria ter considerado as informações disponíveis para apuração dos ajustes pelo método PIC*. Esta alegação foi compreendida como uma imposição à autoridade fiscal de promover o recálculo dos ajustes segundo outro método que resultaria em valor tributável menor que o determinado na revisão dos cálculos do método PRL60.

Os ajustes em questão, portanto, não teriam acarretado a mudança do método originalmente adotado pela Contribuinte, e há notícia de que o método PIC permitiria à autoridade fiscal determinar ajustes mais favoráveis à interessada. A decisão do Colegiado *a quo*, por sua vez, resolve a questão sob a premissa de que a autoridade fiscal nunca teria a obrigação de buscar o método mais favorável ao sujeito passivo.

Em seu recurso especial, a Contribuinte alinha os casos comparados asseverando que:

52. Os autos em que proferido os acórdãos paradigmas também discutem a possibilidade de adoção do método mais favorável ao contribuinte para cálculo do ajuste de preço de transferência, independentemente do método apontado inicialmente na DIPJ.

[...]

54. Tanto no v. acórdão recorrido, quanto nos vv. acórdãos paradigmas, discute-se a possibilidade de o contribuinte se submeter ao método que resulte em menor ajuste, nos termos do que dispõe o §4º, do art. 18, da Lei nº 9.430/96, a despeito da escolha inicial realizada em DIPJ.

55. O v. acórdão recorrido negou provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente, sob o fundamento de que, desconsiderado o método originalmente apontado na DIPJ, a fiscalização poderá escolher qualquer um dos métodos previstos no ordenamento jurídico pátrio, sem a necessidade de demonstrar que o método escolhido é o mais favorável ao contribuinte:

[...]

56. Ao assim se posicionar, o v. acórdão recorrido adotou posicionamento divergente em relação àquele assumido nos vv. acórdãos paradigmas, para os quais é dever da Fiscalização garantir que o método adotado seja o mais benéfico

ao contribuinte, como diz o art. 18, § 4, da Lei 9.430/96, sendo que esse procedimento não está adstrito à manifestação formalizada em DIPJ:

**3º Paradigma (Acórdão n.º 9101-005.917):**

“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.”

**4º Paradigma (Acórdão nº 9101-005.916):**

“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.”

57. Conforme se verifica, nos vv. acórdãos paradigmas entendeu-se que a escolha do método mais favorável ao contribuinte é um corolário legal, sendo a Fiscalização obrigada a adotar a escolha que resulte em maior dedutibilidade, inclusive após iniciado o procedimento de investigação fiscal. Já no v. acórdão recorrido, o entendimento foi no sentido que a Fiscalização não é obrigada a escolher o método que resulte em maior dedutibilidade, uma vez que pode escolher qualquer método previsto na legislação.

A divergência jurisprudencial, assim, foi arguida sob a ótica dos dois extremos que o tema comporta: i) a desnecessidade de o fisco fazer qualquer demonstração de que o método

revisado é o mais favorável ao sujeito passivo, e ii) a imposição legal ao Fisco de sempre adotar o método mais benéfico ao contribuinte.

Observe-se, inicialmente, que apesar dos contornos fáticos específicos dos procedimentos fiscais analisados nos paradigmas, demonstrados nas ressalvas ao conhecimento dos recursos especiais antes referidas, os dois paradigmas receberam a mesma ementa indicativa de entendimento que reformaria o recorrido, mormente no ponto em que interpreta a legislação como impositiva da observância, pela autoridade fiscal, de *método que implica menor oneração fiscal*.

Contudo, no voto condutor do paradigma nº 9101-005.916, o ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella invoca as seguintes circunstâncias específicas do caso lá em análise – em especial a alteração do método originalmente adotado pelo sujeito passivo, informada antes do início da ação fiscal - para afirmar a ilegalidade do lançamento nos seguintes termos:

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, aos ajustes para exigir o crédito tributário correspondente, como, tanto a DRJ, quanto a C. Turma Ordinária *a quo*, abonaram tal conduta – negando ao contribuinte o direito de adotar a metodologia mais vantajosa.

[...]

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:

[...]

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

Esta Conselheira, inclusive, declarou em seu voto vencido a regularidade do procedimento fiscal lá sob análise porque o sujeito passivo, embora ciente da opção imprópria do método originalmente informado na DIPJ, não promoveu a retificação pertinente e apenas demandou da autoridade fiscal esta retificação depois de iniciado o procedimento fiscal. Veja-se:

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.

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. Afirmar 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.

Constata-se, daí, que a compreensão extraída do procedimento do sujeito passivo acerca da alteração do método originalmente adotado em DIPJ e da intervenção da autoridade

fiscal nesta definição foram determinantes para a conclusão de que deveria ter sido buscado o método mais favorável para determinação dos ajustes de preços de transferência aplicáveis às operações do sujeito passivo fiscalizado. Diante de tais especificidades, impõe-se reconhecer que o paradigma nº 9101-005.916 não se presta à caracterização do dissídio jurisprudencial.

Com respeito ao paradigma nº 9101-005.917, seu voto condutor também ressalta as seguintes circunstâncias fáticas para solução da divergência jurisprudencial lá posta:

Pois bem, entende-se proveitoso, previamente, confirmar e evidenciar alguns fatos incontroversos nessa demanda, referentes à conduta da Contribuinte, bem como identificar qual fora o fundamento determinante do v. Acórdão recorrido sobre o tema submetido, agora, ao escrutínio da C. CSRF.

É certo e incontroverso que, originalmente, na sua DIPJ do ano-calendário 2003, a Recorrente informou ao Fisco a adoção do método PRL20 no cálculo do preço parâmetro de diversas operações de importação mantidas com empresa vinculada no exterior. Em 2007, iniciada ação de fiscalização (anteriormente à edição da MP nº 563/12, que inseriu o art. 20-A na Lei nº 9.430/96) que apurou tais operações do referido período, depois de intimação específica, apresentou-se memórias de cálculo dos *métodos de preço de transferência*, mas com a adoção do CPL (ao invés do PRL20), acompanhado de toda a documentação necessária à demonstração das correções dos cálculos por ela efetuados, dentro desse *outro* método.

Ainda durante o processo fiscalizatório, antes do seu encerramento, a Contribuinte chegou a retificar sua DIPJ do período fiscalizado, informando o método CPL.

Ao seu turno, a Fiscalização entendeu que não mais poderia a Contribuinte cambiar o método informado antes do início da ação de fiscalização, sendo ineficaz tal manifestação e retificação, promovendo os ajustes aos termos da declaração anteriormente informada, exigindo o crédito tributário da diferença correspondente encontrada (dentro da adoção *original* do PRL20).

E, como, visto, a Contribuinte defende que, com base no §4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, mesmo após iniciada a fiscalização, não só tem o direito de escolher o método que lhe for mais favorável, *mas também impõe um dever à d. fiscalização de adotar o método que resulte no preço parâmetro mais elevado*.

Mais à frente, depois de firmar a obrigação de a autoridade lançadora escolher o método *que implica em menor onerosidade tributária ao contribuinte*, o ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintela adiciona:

Além disso, no presente caso, é incontroverso que a Contribuinte apresentou novos cálculos referentes à adoção do método CPL e retificou sua Declaração - os quais a Fiscalização simplesmente desconsiderou, prendendo-se apenas à informação da DIPJ *original* - 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.

Em que pese o recurso especial do sujeito passivo tenha sido provido no segundo paradigma com esta descrição da apresentação dos cálculos, à autoridade fiscal, por um novo método, inclusive retificando a DIPJ durante o procedimento fiscal, o voto divergente declarado por esta Conselheira minimiza os efeitos destas circunstâncias fáticas específicas, concordando com o entendimento expresso no acórdão lá recorrido, pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, nos seguintes termos:

É importante ressaltar que o argumento da recorrente de que a vedação à alteração do método após início do procedimento fiscal somente poderia se dar a partir da edição desse novo dispositivo legal não se sustenta. Na realidade, esse novel tratamento legal foi editado com o fito de beneficiar o contribuinte que, antes dessa alteração legislativa, após desclassificação realizada pela fiscalização em relação ao método eleito inicialmente pelo sujeito passivo, não possuía qualquer direito a nova opção de método, ficando ao talante da fiscalização adotar o método que entendesse cabível. Com a edição da nova norma, havendo desclassificação do método utilizado pelo contribuinte, o método a ser aplicado no lançamento não mais ficou à livre escolha da autoridade fiscal, possibilitando-se ao contribuinte, dentro de certos parâmetros, a livre eleição de novo método que vier entender a ser o mais satisfatório.

Por fim, e como segundo fundamento para manter o lançamento, no caso concreto, frisa-se, não houve desclassificação do método eleito e informado pelo contribuinte em DIPJ, pois o lançamento se realizou exatamente com base no método informado nessa declaração, qual seja, o PRL20, ou seja, ainda que se aplicasse o disposto no art. 20-A incluído na Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 12.715/2012, o que se faz por amor ao debate, a recorrente não estaria autorizada a alterar o método informado em sua DIPJ em razão de a autoridade fiscal autuante não tê-lo desclassificado.

Assim sendo, devem ser desconsiderados os cálculos com base no método CPL apresentados pela recorrente, mantendo-se o método PRL20 utilizado pela autoridade fiscal quando da realização do lançamento.

Do conjunto destas referências, impõe-se compreender que o paradigma nº 9101-005.917 reformaria o recorrido, vez que também aqui a autoridade lançadora não alterou o método originalmente adotado pela Contribuinte, e esta, por sua vez, alega desde a impugnação que havia elementos disponíveis para determinação dos ajustes segundo o método PIC, que lhe seria mais favorável. A dessemelhança verificada neste ponto, por não estar confirmado no acórdão recorrido que os cálculos segundo o método PIC teriam sido apresentados à autoridade fiscal, não é suficiente para infirmar a divergência jurisprudencial alegada, mormente tendo em conta que o Colegiado *a quo* resolveu a questão posta conferindo à autoridade fiscal a possibilidade de escolha, pela fiscalização, de qualquer um dos métodos previstos no ordenamento jurídico pátrio, sem a necessidade de se demonstrar que o método escolhido é o mais favorável ao

*contribuinte*. Assim, o ponto fático de eventual dessemelhança entre os casos comparados somente importará àqueles que, eventualmente, adotarem posição intermediária na interpretação da legislação tributária aplicável.

Estas as razões, portanto, para acompanhar o I. Relator em sua conclusão e CONHECER do recurso especial da Contribuinte na matéria 2) *“necessidade de adoção do método mais favorável ao contribuinte”*, com base apenas no paradigma nº 9101-005.917.

Quanto à matéria (3) *“ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado”*, o recurso especial da Contribuinte também deve ser CONHECIDO com base nos dois paradigmas – nº 9101-005.916 e 9101-005.798 – vez que os casos comparados referem a mesma legislação tributária aplicada, mormente o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 e no art. 18, §6º da Lei nº 9.430/96, antes da alteração promovida pela Lei nº 12.715/2012.

No mérito, esta Conselheira acompanha integralmente o I. Relator na matéria (3) *“ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado”*.

Com respeito à matéria 2) *“necessidade de adoção do método mais favorável ao contribuinte”*, importa ter em conta as ponderações que esta Conselheira apresentou em voto vencedor no processo nº 16561.720052/2013-11, constante desta mesma pauta de julgamento, e que contempla as circunstâncias diferenciadas de um procedimento fiscal concluído depois da inclusão do art. 20-A na Lei nº 9.430/96:

Releva notar que tal argumentação, antes de adentrar aos termos do dispositivo legal em debate, incorpora premissa da autoridade julgadora de 1ª instância no sentido de que, depois do início do procedimento fiscal, o sujeito passivo não detém mais espontaneidade para eleger outro método de cálculo e para exigir *do Fisco a utilização desse segundo método escolhido*. Permeia esta interpretação, portanto, a pretensão de imposição, ao Fisco, de recálculo do ajuste por outro método e a consequente nulidade do lançamento em caso de inobservância deste dever, assim como a cogitação de uma opção definitiva por método de cálculo do ajuste, promovida pelo sujeito passivo na sua apuração origina.

Isto porque, antes da inclusão do art. 20-A na Lei nº 9.430/96, havia intenso debate acerca da possibilidade de se reduzir exigências fiscais mediante acolhimento de cálculos segundo método mais benéfico de determinação de ajustes de preços de transferência. Nestes litígios, as teses aplicadas variavam desde a opção irretratável pelo sujeito passivo na escolha original do método, até a imposição de recálculo, pela autoridade fiscal, em todos os métodos previstos, antes da determinação do valor tributável com base no menor ajuste identificado. No intermédio, a discussão residia no ônus e no momento da prova pelo interessado.

No precedente nº 9101-005.916 esteve em debate a possibilidade de alteração, pelo sujeito passivo, do método originalmente escolhido para cálculo dos ajustes de preços de transferência. Esta Conselheira declarou voto vencido contrário à

pretensão do sujeito passivo, naquele caso, de apresentação de cálculos por método mais favorável depois de iniciado o procedimento fiscal. A divergência jurisprudencial havia sido instaurada em face dos paradigmas nº 1201-003.024 e 1202-000.822 que admitiram aquele proceder, o primeiro mais claramente, no sentido de acolher a retificação do ajuste evidenciada em demonstrativo confirmado em diligência no curso do contencioso administrativo.

Ao fundamentar seu voto contrário à pretensão do sujeito passivo no referido precedente, esta Conselheira adotou razões de decidir da autoridade julgadora de 1ª instância que assim expressavam:

[...]

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 nº 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 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.*

[...]

7.15. 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 a 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 à 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 nº 9.430/96, com as alterações da Lei nº 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 alterar o critério de cálculo e com isso o método para determinação do Preço de Transferência.*

*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 DIPJ/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 4º, parágrafo 2o, da IN SRF nº 243/2002, abaixo transcrito:

*Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.*

*§ 2º 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 nº 243/2002 e, na sequência, entendimento exarado pela Coordenação Geral de Tributação da RFB-COSIT:

IN SRF nº 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 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.*

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

Tem-se, nestes termos, as premissas de que i) *o método a ser aplicado já deve estar definido pelo contribuinte e, quando da entrega da DIPJ, devidamente informado em tal documento*; ii) o método adotado pelo sujeito passivo deve ser acolhido pela Fiscalização, *exceto quando há causa que implique a desqualificação do método*; e iii) a Fiscalização não tem o dever *de encontrar e aplicar o método mais favorável, ao contribuinte*. Contudo, o caso contemplava múltiplas complexidades, e esta Conselheira consignou, na sequência destes argumentos, os pontos relevantes para a decisão lá adotada:

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.

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. Afirmar 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.

Não houve afirmação, portanto, de imutabilidade do método escolhido pelo sujeito passivo ao elaborar os cálculos de ajustes informados em DIPJ. O art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 foi citado para demonstrar a necessidade de indicação do método adotado como elemento essencial dos documentos de suporte da escrituração, a evidenciar que se não apresentados os elementos de cálculo, a autoridade fiscal poderia determinar os ajustes por qualquer um dos métodos aplicáveis. De outro lado, caso indicado apenas o método, não é possível inferir, dos dispositivos normativos, que a autoridade fiscal deveria,



necessariamente, observá-lo para elaborar os cálculos sem qualquer outra contribuição do sujeito passivo neste sentido.

Já em outro caso analisado naquela mesma reunião de julgamento, objeto do Acórdão nº 9101-005.917, que não apresentava as mesmas complexidades do anterior, e tinha em conta alegação de recusa, pela autoridade fiscal, de cálculos segundo um novo método apresentado pelo sujeito passivo, isto sob o fundamento de perda de espontaneidade para tanto depois do início do procedimento fiscal, esta Conselheira acabou por replicar a mesma declaração de voto vencido do caso anterior, adicionando apenas que:

Adicione-se ao presente caso o que bem consignado pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no voto condutor do acórdão recorrido:

Posteriormente à ocorrência do fato gerador a que se refere a presente exigência, houve alteração legislativa sobre o tema, restando evidente não ser possível, por parte do contribuinte, a alteração do método eleito após o início do procedimento fiscal, mas flexibilizando a possibilidade de escolha do contribuinte quando a fiscalização vier a desqualificar o método adotado inicialmente pelo contribuinte, e, mesmo nessa hipótese, não se impôs ao Fisco a escolha do método que implicasse o menor ajuste (conforme argumenta a recorrente), mas sim ao contribuinte apresentar novo cálculo com qualquer outro método previsto na legislação. Veja-se o art. 20-A incluído na Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 12.715/2012:

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 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19, quando o sujeito passivo, após decorrido o prazo de que trata o caput: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

I – não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II – apresentar documentos imprecisos ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pelo método escolhido; ou (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

III – deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá o prazo e a forma de opção de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

É importante ressaltar que o argumento da recorrente de que a vedação à alteração do método após início do procedimento fiscal somente poderia se dar a partir da edição desse novo dispositivo legal não se sustenta. Na realidade, esse novel tratamento legal foi editado com o fito de beneficiar o contribuinte que, antes dessa alteração legislativa, após desclassificação realizada pela fiscalização em relação ao método eleito inicialmente pelo sujeito passivo, não possuía qualquer direito a nova opção de método, ficando ao talante da fiscalização adotar o método que entendesse cabível. Com a edição da nova norma, havendo desclassificação do método utilizado pelo contribuinte, o método a ser aplicado no lançamento não mais ficou à livre escolha da autoridade fiscal, possibilitando-se ao contribuinte, dentro de certos parâmetros, a livre eleição de novo método que vier entender a ser o mais satisfatório.

Por fim, e como segundo fundamento para manter o lançamento, no caso concreto, frisa-se, não houve desclassificação do método eleito e informado pelo contribuinte em DIPJ, pois o lançamento se realizou exatamente com base no método informado nessa declaração, qual seja, o PRL20, ou seja, ainda que se aplicasse o disposto no art. 20-A incluído na Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 12.715/2012, o que se faz por amor ao debate, a recorrente não estaria autorizada a alterar o método informado em sua DIPJ em razão de a autoridade fiscal autuante não tê-lo desclassificado.

Assim sendo, devem ser desconsiderados os cálculos com base no método CPL apresentados pela recorrente, mantendo-se o método PRL20 utilizado pela autoridade fiscal quando da realização do lançamento.

Estas as razões, portanto, para acompanhar o I. Relator em suas conclusões e CONHECER do Recurso Especial da Contribuinte, mas dele divergir para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assim, neste segundo precedente houve afirmação de imutabilidade, depois do início do procedimento fiscal, do método escolhido pelo sujeito passivo ao elaborar os cálculos de ajustes informados em DIPJ, mas isto na hipótese de a autoridade fiscal determinar os ajustes suplementares segundo o método originalmente escolhido pelo sujeito passivo. Referiu-se que, antes da inclusão do art. 20-A na Lei nº 9.430/96, a autoridade fiscal poderia, justificadamente, desconsiderar o método escolhido pelo sujeito passivo e adotar outro para recálculo sem facultar opção ao sujeito passivo.

Nas ocorrências regulares, o fiscalizado apresenta a documentação de suporte utilizada para elaboração dos cálculos segundo determinado método

originalmente escolhido e a autoridade lançadora confere estes cálculos e apura as repercussões das correções que entender necessárias. Ao longo deste procedimento, o sujeito passivo pode aperceber-se de erro na escolha do método, e não apenas de erro na determinação dos ajustes, e a Solução de Consulta COSIT nº 20/2009 pretendeu limitar a admissibilidade da alteração destes cálculos depois de iniciado o procedimento fiscal, fixando no limite que *não é possível que, nesse momento, o contribuinte realize a seu livre talante, eleição de outro método de cálculo de preço parâmetro, e exija do Fisco a utilização desse segundo método escolhido.*

Certo é que em nenhum desses precedentes está afirmado que a escolha por um método para o cálculo dos ajustes informados em DIPJ é **sempre** uma opção definitiva e que a autoridade fiscal **nunca** pode aceitar cálculos retificados pelo sujeito passivo, apresentados no curso do procedimento fiscal. Há variadas nuances entre estes extremos, há erros somente notados no curso do procedimento fiscal e há posturas distintas para demonstração de seus efeitos à autoridade fiscal.

No precedente nº 9101-005.916, a compreensão do Colegiado que exarou o acórdão lá recorrido, corroborada no voto desta Conselheira, foi de que o sujeito passivo já tinha conhecimento do erro cometido nos cálculos antes do início do procedimento fiscal, e buscou construir um cenário no qual a autoridade fiscal estaria obrigada a calcular os ajustes segundo outro método que não o originalmente por ele adotado. Assim, não foi necessário investigar se a opção original era definitiva e se o Fisco poderia aceitar novos cálculos no curso do procedimento fiscal, porque estes sequer foram apresentados. A pretensão do sujeito passivo era que a autoridade fiscal elaborasse os cálculos revisionais desconsiderando o método originalmente escolhido e tendo em conta o novo método apontado.

Já no precedente nº 9101-005.917, o acórdão lá recorrido não teve em conta alegação de erro de opção pelo método de cálculo, mas sim a pretensão do sujeito passivo de apresentar novos cálculos no curso do procedimento fiscal, segundo método distinto do revisado pela autoridade fiscal.

Há também precedentes mais antigos que apreciaram o debate acerca do método mais benéfico para determinação dos ajustes de preços de transferência sob a ótica de a autoridade fiscal, revisando os cálculos promovidos pelo sujeito passivo e identificado valores a adicionar ao lucro tributável, estar obrigada a reformular os cálculos segundo os demais métodos aplicáveis para aferir se algum deles resultaria em menor valor tributável. Neste sentido, é o voto do ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no Acórdão nº 9101-002.315:

Por fim, não procede a irrisignação da recorrente com relação à interpretação do disposto no art. 4º, § 2º, da IN SRF 243/2002 (escolha do método mais favorável ao contribuinte).

Vê-se, claramente, que o comando ali contido, com estar vinculado ao caput daquele artigo, é dirigido unicamente à pessoa jurídica importadora (grifei):

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

[...].

§ 2º 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.

E, no presente caso, a ora recorrente expressamente efetuou a sua opção, informando essa adoção quando do preenchimento da respectiva DIPJ (fls. 142 a 193).

De todo modo, inexistente previsão legal que obrigue a fiscalização a apurar o preço-parâmetro com base em todos os métodos possíveis e adotar aquele mais benéfico ao contribuinte. A Lei previa, à época, que o contribuinte poderia escolher o método a ser utilizado, desde que fosse aplicável ao caso e desde que utilizado conforme as normas vigentes; da mesma forma, afastado o procedimento adotado pelo contribuinte, o Fisco poderia escolher qualquer método igualmente aplicável, desde que o fizesse adequadamente.

Realmente, a legislação garante ao contribuinte, na hipótese de ser possível a utilização de mais de um método, ser considerado o mais benéfico. Contudo, esta mesma legislação não impõe ao Fisco testar todos os métodos possíveis para verificar qual é o mais benéfico.

Entendo que a legislação deu liberdade ao contribuinte na escolha do melhor método que lhe convém, garantindo que, na existência de mais de um valor, o ajuste deve ser o mais benéfico sob seu ponto de vista.

À Fiscalização compete auditar os cálculos pelo método escolhido e, à vista dos documentos apresentados pelo contribuinte, constatar a sua exatidão ou não. Somente em caso de inexatidão dos cálculos apresentados pelo contribuinte ou impossibilidade de opção pelo método apresentado é que deve o fisco identificar de ofício eventuais excessos de custos na importação por quaisquer dos três métodos.

Por isto, em caso de exatidão dos cálculos pelo método escolhido pelo contribuinte, não sendo vedado e sendo abaixo do preço praticado entre os negociantes vinculados, não cabe à Fiscalização avançar na análise de outros métodos para verificar se existe outro mais benéfico ao contribuinte, mesmo que, por hipótese, exista um valor menor de ajuste.

Apenas se o contribuinte demonstrar a apuração por mais de um método previsto na legislação é que o Fisco deverá adotar o mais favorável ao contribuinte, caso se, da análise de ambos os métodos apresentados, não existam impedimentos ou incorreções.

Isto não ocorreu neste caso, haja vista a afirmação da fiscalização, no termo de verificação, no sentido de que:

A empresa, em 05/05/2008, apresentou tabelas com memórias de cálculo relativas ao método PIC (fls. 311 a 323), alegando que, para os cálculos de preços de transferência, teria efetuado os ajustes, comparando os valores deste método com aqueles obtidos pelo PRL20 ou PRL60, selecionando o menor deles. No entanto, quando da apresentação original das memórias de cálculo em 05/02/2007, o método PIC não foi sequer mencionado.

Para confirmação deste fato, solicitamos ao contribuinte que nos fornecesse impressa a tabela Access “Ajustes de Importação do Ano Fiscalizado”, com as folhas devidamente rubricadas pelo representante da empresa. Pode-se verificar desta tabela que, em sua coluna “Método de Ajuste”, somente aparecem as opções “PRL20” ou “PRL60” (fls. 327 a 341).

Por outro lado, o Fisco somente teria o dever jurídico de identificar e analisar o ajuste pelos três métodos de cálculo possíveis se a lei assim expressamente determinasse, o que não percebemos pelos dispositivos legais acima transcritos.

Pelo exposto, contrapondo a recorrente, sou da opinião que não cabe ao fisco assumir o ônus de sempre aplicar o método de apuração de preços de transferência mais favorável ao contribuinte, nem sequer que haja prevalência entre os métodos possíveis. Tal matéria deve ser objeto de previsão legislativa específica (como ocorre em alguns países), e não decorre, ou se impõe, em virtude de nenhum princípio aplicável.

Observe-se que mesmo neste viés, cogita-se que *se o contribuinte demonstrar a apuração por mais de um método previsto na legislação* deve o Fisco adotar o *mais favorável ao contribuinte*, dentre aqueles admissíveis para o cálculo. Assim, se de um lado este precedente permite a escolha, pelo Fisco, de qualquer um dos métodos sem demonstrar que o escolhido é o mais favorável ao contribuinte, não foi nele excluída a possibilidade de o sujeito passivo apresentar ao Fisco demonstração ajustes segundo método que lhe seja mais favorável.

A sistemática vigente antes da edição do art. 20-A da Lei nº 9.430/96 exigia a escolha de um método pelo sujeito passivo, mas não caracterizava esta opção como definitiva e não vedava a apresentação de recálculo no curso do procedimento fiscal, assim como não impunha à autoridade fiscal este recálculo por todos os demais métodos aplicáveis antes de promover o lançamento do valor tributável identificado no recálculo dos ajustes segundo o método adotado originalmente pelo sujeito passivo. A zona cinzenta, assim, residia na hipótese em que o sujeito passivo, embora optando por um dos métodos, dispunha de elementos, ou mesmo de cálculos, que lhe permitiam vislumbrar ajustes menores que os resultantes da revisão fiscal do método de sua original escolha, e apresentava, no curso do procedimento fiscal ou em defesa, esta apuração alternativa para anular ou reduzir o valor tributável apurado.

A solução da questão não está em nenhum dos dois extremos. Embora a autoridade fiscal não tenha a obrigação de recalculer os ajustes por todos os demais métodos aplicáveis antes

de promover o lançamento, cabe avaliar se no caso presente há amparo para a indicação de outro método em substituição ao método PRL60, informado em DIPJ e objeto de revisão dos cálculos pela autoridade fiscal.

O Termo de Verificação Fiscal expõe que o diferencial nos ajustes decorrentes da aplicação do método PRL60 decorrem, basicamente, da adoção, para cálculo do preço parâmetro, de *procedimento diverso àquele previsto no art. 12 da IN SRF n. 243/2002*, para além da inclusão das parcelas de frete, seguro e imposto de importação no preço praticado. Não há relato de notificação prévia da Contribuinte a este respeito, nem de comunicação, por esta, de método alternativo para recálculo dos ajustes.

A cogitação de outro método aplicável surge em impugnação, quando a Contribuinte defende, sucessivamente à pretensão de afastar os ajustes promovidos, que *não pode prevalecer o trabalho fiscal, pois desconsiderou o fato de que há, para os principais produtos importados objeto da autuação, disponibilidade de apuração do preço parâmetro segundo o método PIC, representativo de menor ajuste tributável se comparado com o método empregado pela autuação*.

Assim, sob a premissa de o art. 18, §4º da Lei nº 9.430/96 determinar que *na hipótese de utilização de mais de um dos métodos disponíveis para o controle nas importações, será considerado dedutível o maior valor encontrado*, a Contribuinte relata ter constatado em relação a *uma grande variedade de itens* submetidos aos ajustes adicionais que havia *dados disponíveis para apuração do preço parâmetro segundo o método PIC, representativos de menor ajuste do que o aplicado pela autuação*. Aquela constatação não é situada no tempo, assim como não é especificado de que forma os dados para apuração dos ajustes segundo o mérito PIC estariam “disponíveis”.

Na sequência, a Contribuinte menciona informações de alguns produtos que teriam sido apresentadas à Fiscalização, junta memória de cálculo e documentação de suporte referente a outros itens para os quais também teria sido desconsiderada a apuração pelo método PIC, e assevera que:

222. Ainda que a Fiscalização discordasse do cálculo efetuado pelo método PRL 60 segundo a Lei 9430, jamais poderia propor um ajuste com base na sistemática da IN 243, já que este valor apresentava um ajuste muito maior no lucro real da Impugnante.

223. Nesse ponto, chegamos à conclusão que o auditor fiscal não cumpriu sua função de analisar toda a documentação entregue pela Impugnante e de determinar o menor ajuste ao lucro real. Tal assunto já foi objeto de análise pelo antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, o qual decidiu que o auditor fiscal tem a obrigação de demonstrar que o método aplicado representa o melhor resultado ao contribuinte. Vejamos:

[...]

224. Assim sendo, estamos, mais uma vez a frente de um exemplo claro da precariedade com que os cálculos que embasam o presente auto de infração foram elaborados, razão pela qual, mais uma vez, não há outra conclusão que não pelo cancelamento do presente auto de infração.

De plano releva notar que, apesar de pretender o cancelamento integral do lançamento, a Contribuinte refere a existência de método alternativo apenas em relação a parte dos itens cujos ajustes foram recalculados segundo o método PRL60. Os documentos referidos na impugnação, por sua vez, contemplam apenas cálculos produzidos por consultoria contratada e documentação de suporte, sem qualquer evidência de sua apresentação à autoridade fiscal.

A autoridade julgadora de 1ª instância esclareceu que não há imposição à fiscalização de apuração dos preços de transferência por mais de um método e a escolha do mais favorável ao contribuinte, pois *essa é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização, que pode aplicar apenas um método, face ao disposto no § único do artigo 40 da IN SRF nº 243/2002*. Acrescentou que a exclusão da espontaneidade decorrente do início do procedimento fiscal, *exceto nas hipóteses em que seja constatado erro de fato no preenchimento da DIPJ*, faz com que os dados informados se tornam definitivos, *não cabendo mais ao contribuinte rever as opções levadas a efeito na DIPJ apresentada, que, no caso em tela, foi pela aplicação do método PRL60*.

Em recurso voluntário, a Contribuinte adicionou que, no curso da Fiscalização, *sempre informou que poderia utilizar mais de um método para fins de controle de preços de transferência*, e reiterou que constatou, para grande variedade de itens, a existência de *dados disponíveis para apuração de preço parâmetro segundo o método PIC, representativos de menor ajuste do que o aplicado pela autuação*. Indica o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal como evidência de que a Fiscalização *analisou as informações e a correspondente documentação de suporte, atestando a consistência das informações apresentadas*:

No exame por amostragem dos demonstrativos e cópia de faturas das operações realizadas com terceiros independentes no Brasil e no exterior para cálculo do preço parâmetro, não foram constatadas diferenças significativas em relação aos insumos selecionados pela Fiscalização e que forma objeto de recálculo pelos Auditores Fiscais.

Afirma, daí, que *o método PIC foi devidamente apresentado e validado pela Fiscalização, porém foi simplesmente desconsiderado na ocasião da lavratura do Auto de Infração*.

Contudo, no recurso voluntário também inexistiu qualquer demonstração da citada informação, à Fiscalização, de que *poderia utilizar mais de um método para fins de controle de preços de transferência*.

Conclui-se, daí, que a defesa da Contribuinte está calcada, apenas, na obrigação de a autoridade fiscal aferir os ajustes segundo outros métodos que poderiam ser mais favoráveis ao sujeito passivo, antes de promover o lançamento. Sob esta ótica, não merece reparos o acórdão recorrido.



De toda a sorte, adicione-se que, examinando as intimações lavradas e as respostas apresentadas pela Contribuinte, nada se vê no sentido do alegado. Ao contrário, conforme conjunto de documentos às e-fls. 220/226, ao ser notificada das *diferenças entre os ajustes calculados pela Fiscalização e aqueles valores de ajuste calculados pelo contribuinte, conforme relação que consta das planilhas Consolidação PRL60*, com a exigência de *ratificar expressamente ou, em caso de discordância, apresentar documentação que justifique tal entendimento, com memórias de cálculo inclusive*, a Contribuinte consignou em resposta que:

Item B)

Segue arquivo nome: MEMORIA DE CÁLCULO, por item, contendo a memória de cálculo de todos os itens calculados pelo método PRL 20% e PRL 60%.

Para atendimento deste item e justificativa da discordância do cálculo, reapresentamos os valores e quantidades com as específicas memórias de cálculo por material.

Esclarecemos que para efeito de cálculo consideramos:

- Importações – Refere-se ao detalhamento das compras de pessoas vinculadas e não vinculadas por item;

- Consumo:

- . Composição do Consumo (Estoque Inicial): Refere-se ao valor FOB composto pela soma das Importações com vinculadas de anos anteriores (2005, 2006), sendo o consumo considerado pelo sistema PEPS;

- . Composição do Consumo: Refere-se ao consumo dos estoques limitados às aquisições de vinculadas;

Observar-se-á que existem dentro dos mesmos códigos, situações de compras de materiais de empresas vinculadas sujeito ao cálculo, bem como de terceiros, cuja as quantidades, não devem ser consideradas no consumo.

- Método do preço parâmetro – Detalhe do método por item contendo as memórias de cálculo com base na Lei 9.430/96 e da Lei 9.959/00;

- Ajuste – Cálculo do ajuste limitado as quantidades consumidas de empresas vinculadas.

Como se vê, nenhuma menção foi feita à existência de dados disponíveis para aplicação do método PIC em relação a itens originalmente submetidos ao método PRL60. Assim sendo, como neste caso específico houve intimação prévia ao lançamento, não há como admitir a apresentação de prova de método alternativo em defesa.

Estas as razões para acompanhar o I. Relator em sua conclusão e, também aqui, NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

ACÓRDÃO 9101-007.054 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 16561.720111/2011-81

**Edeli Pereira Bessa**

DOCUMENTO VALIDADO