

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

Processo nº 16327.002216/2005-80
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1402-000.679 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 25 de julho de 2018
Assunto IRPJ
Recorrente CATERPILLAR BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

Trata-se de julgamento de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão da DRJ que julgou improcedente a defesa da Recorrente.

Resumo dos fatos:

O Auto de Infração foi lavrado devido a conclusão da Autoridade Fiscal no seguinte sentido:

Tendo em vista que o sujeito passivo incluiu no preço de revenda todos os seus custos e como no cálculo do preço parâmetro pelo método PRL (preço de Revenda menos Lucro) leva-se em consideração este preço de revenda, conclui que na formação do preço parâmetro por este método também estão embutidas as despesas com frete, seguro e impostos incidentes na importação.

Desta feita, entendeu que, para que não haja distorções na comparação do preço parâmetro com o preço praticado, no cálculo deste último (praticado) também devem ser computadas as despesas com frete, seguro e impostos de importação, mesmo que pagas a terceiros não vinculados (“mesmo patamar de valores agregados”).

O processo foi julgado anteriormente pela C. Segunda Turma Ordinária, da Primeira Câmara (v. acórdão de fls. 2129/2135 - ultimo volume), onde após ter sido esclarecido pela diligência fatos divergentes referente ao preço praticado (Resolução fls. e Relatório de Diligência de fls. 2118/2121 - ultimo volume), decidiu cancelar totalmente o Auto de Infração entendendo que os valores de frete, seguro e impostos incidentes na importação são custos efetivos do contribuinte (terceiro) que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas da Recorrente e, deste modo, não podem fazer parte do preço praticado.

Em seguida, a D. Procuradoria da Fazenda Nacional recorreu por meio de Recurso Especial, o qual foi admitido e provido pela C. Câmara Superior da Primeira Seção, revertendo a decisão exarada no v. acórdão da C. 2 Turma Ordinária da 1 Câmara no sentido de que o frete, seguro e o imposto de importação devem fazer parte do preço parâmetro, determinando o retorno dos autos para a Instância "*a quo*" para que as outras matérias alegadas nos autos fossem analisadas.

Relatório:

“Tratam-se os autos de infração de lançamento de crédito tributário proveniente de preços de transferência praticados pelo contribuinte nas importações nos montantes de R\$ 4.633.815,14 a título de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), acrescido da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), na importância de R\$ 3.475.361,35 e dos juros de mora, na quantia de R\$ 3.932.255,52, e R\$ 1.668.173,45 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) acrescido da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), na importância de R\$ 1.251.130,08 e dos juros de mora, na quantia de R\$ 1.415.611,98, ambos lavrados em 26/12/2005.

Assim, iniciada a fiscalização, a contribuinte foi intimada a prestar informações sobre referidas importações relativas ao ano de 2000.

Das informações prestadas e cálculos elaborados pela Fiscalização, esta entendeu que a empresa estaria indevidamente utilizando o valor do preço FOB e não o valor CIF das importações para cálculo do preço praticado pelo método PRL (Preço de revenda menos o Lucro).

Alterando o valor FOB pelo CIF no cálculo do preço praticado pela contribuinte, o Fisco acabou por apurar excesso de custo nas importações efetuadas, valor este que foi adicionado ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL no montante de R\$ 18.535.260,57.

De fato no Termo de Constatação e Verificação Final o Fiscal esclarece que o contribuinte deixou de adicionar à base de cálculo do IRPJ e CSLL os valores excedentes entre o preço parâmetro e o praticado na importação de bens pelo método

Preço de Revenda menos Lucro (PRL), conforme determina os artigos 18 e 23 da Lei nº 9.430, de 1996, artigos 5º, I, 12, § 3º e 36 da Instrução Normativa SRFINº 38, de 1997 e artigos 4º § 4º, 12, §§ 2º e 3º e 43 da Instrução Normativa SRFINº 32, de 30 de março de 2001.

Além disso a fiscalizada apresenta CD-rom com 7 anexos de planilhas de cálculos para demonstrar como apurou o montante tributável. '

Para melhor elucidação da questão segue trecho dos esclarecimentos prestados pela autoridade fiscalizadora:

“O valor do frete e do seguro internacionais, bem como o Imposto de Importação certamente não poderia deixar de integrar o preço parâmetro, pois, apesar de normalmente não serem valores pagos à empresa vinculada no exterior, estes valores são agregados ao custo da importação e compõem o preço pelo qual a mercadoria importada ficou efetivamente disponível para o importador no Brasil, ora sob fiscalização.

Ora, para comparar dois preços, e' essencial que ambos estejam no mesmo patamar de valores agregados.

Quando do cálculo do preço-parâmetro, no caso de PRL, por exemplo, as únicas parcelas a serem deduzidas, de acordo com a legislação são: descontos incondicionais, impostos e contribuições incidentes sobre as

vendas, comissões e a margem de lucro. Se as parcelas de frete, seguro internacionais e Imposto de Importação não podem ser deduzidas do preço-parâmetro porque não há previsão legal para tanto, então devem obrigatoriamente integrar o preço praticado, caso contrário, isto é, caso estas parcelas integrem o preço-parâmetro mas não integrem o preço praticado, estará ocorrendo uma distorção no cálculo do preço parâmetro, pois estes valores integrando somente o preço-parâmetro estarão aumentando este valor indevidamente e irão fazer parecer que a margem de lucro do contribuinte é maior, quando na verdade a diferença entre o parâmetro e o praticado estaria sendo aumentada artificialmente através da dedução indevida de parcelas de frete e seguro internacionais e imposto de importação somente no preço praticado. ”

Intimada do auto de infração em 27/12/2005, a autuada apresentou sua impugnação Úls. 728/756), na qual sustenta, em preliminar, erros de cálculo na apuração dos valores unitários, uma vez que o valor total do frete deveria ser dividido pelas quantidades adquiridas para que fosse apurado seu valor unitário e, no entanto foi multiplicado pelas quantidades, resultando em um valor não pago pela empresa. Citou como exemplo três produtos em que houve o erro, e requer, caso haja necessidade, a comprovação do aludido erro para os demais itens sem os obstáculos de que trata o artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

Ainda em preliminar, argüi a falta de fundamentação legal dos autos de infração, em desobediência ao artigo 10, inciso IV, do PAF, haja vista que o enquadramento no artigo 245 do

Regulamento do Imposto de Renda de 1999 não condiz com a realidade dos autos. Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro também há erro no enquadramento legal pois os artigos citados determinam, de forma genérica, o que deve compor a base de cálculo deste tributo, não se prestando a determinar o preço comparável, o método e os ajustes inerentes à questão para concluir, ao final, que não lhe foi dado conhecimento do conceito exato que a autoridade fiscal julga que teria ela infringido, como também da base legal que poderia justificar os lançamentos, para que pudesse realizar uma defesa.

Além disso, alega em preliminar confusão no relatório do Fisco quanto ao conceito de custo, preço praticado e preço-parâmetro.

Ainda sustenta que o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, de forma que, se não há previsão legal para deduzir parcelas do preço-parâmetro, também não há para somá-las no preço praticado.

Por fim, acrescenta que a Fiscalização baseou-se em atos normativos posteriores à época da ocorrência do fato gerador, como no caso da Instrução Normativa SRF/Nº 32, de 2001 que define em seu artigo 4º, § 4º, o dever de ser integrado ao preço parâmetro os valores de transporte, seguro e tributos não recuperáveis, enquanto o mesmo artigo e parágrafo do Instrução Normativa SRF/Nº 38, de 1997, utiliza vocabulário distinto.

Quanto ao mérito, sustenta que está correta a utilização do preço FOB da mercadoria ou insumo, que corresponde exatamente ao valor pago às pessoas vinculadas localizadas no exterior.

Requer a correta interpretação do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, vez que esta ao tratar de custos, encargos e despesas constantes nos documentos de importação, não se refere ao custo CIF (de aquisição), nem do imposto de importação do bem, mas tão somente do preço efetivamente pago para pessoa vinculada, no qual poderia transferir lucros para o exterior, ou seja, o preço FOB.

Alerta que o § 5º do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, e o artigo 36 da IN/SRF/Nº 38, de 1997, referem-se à comparação de preços e não de custo. E que o § 6º do artigo da lei traz o termo para efeito de dedutibilidade, e não comparabilidade.

Por fim, traz à colação julgados do Conselho de Contribuintes que tratam da limitação trazida por instruções normativas da Receita Federal ao uso do método PRL.

A 5ª Turma da DRJ de Ribeira Preto deu a procedência do lançamento relativo ao IRPJ, bem como à CSLL nos seguintes termos:

Que não houve insuficiência na indicação dos dispositivos legais infringidos pois no Termo de Constatação e Verificação Final, peça integrante dos Autos de Infração, há esclarecimentos quanto a legislação aplicada ao caso.

Que a impugnante não demonstrou os erros cometidos pelo Fisco no cálculo do preço praticado e tão somente os informou em apenas 3 (três) produtos, de forma que após o prazo para impugnação, não mais' poderá fazê-lo, motivo pelo qual sua alegação não pode elidir o lançamento.

Que diferentemente do que alega a impugnante, no Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos diminuídos dos descontos condicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e da presumida margem de lucro de 20% (vinte por cento), tanto preço parâmetro como o praticado devem ser compostos pelo preço CIF. Que inclusive a própria contribuinte ao prestar ao Fisco informações sobre os ajustes de preços de transferência, detectou, ela própria, excesso passível de adição ao lucro real na ordem de R\$ 1.124.504,90.

Ainda na decisão recorrida, o Ilustre Julgador esclarece que:

“o cerne da questão está na apuração do efetivo grego praticado entre a empresa importadora, a recorrente, e suas vinculadas no

exterior. Enquanto o Fisco entende que se deva partir do valor CIF (Cost Insurance and Freight), adicionado ainda do imposto de importação, a recorrente é firme na tese da utilização do valor FOB (Free On Board). "

Esclarece ainda que é completamente descabida a interpretação da contribuinte referente ao § 6º do artigo 18 da Lei 9430/96. Outro ponto não acolhido pela DRJ foi quanto à alegada retroatividade da Instrução Normativa SRFINº 32, de 30 de março de 2001, em razão de que na própria Instrução 043 reza sobre sua aplicabilidade às operações praticadas a partir de 1º de janeiro de 1997. Ademais a exigência fiscal tem por sustentáculo legal o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, já vigente à época dos fatos.

Por fim, quanto aos acórdãos do Conselho de Contribuintes colacionados pela Impugnante entende aquela D. DRJ que, embora versem sobre preço de transferência, não trazem relação à discussão em tela haja vista tratar expressamente sobre a vedação ao contribuinte, constante na Instrução Normativa SRFINº 38, de 1997, na apuração de preço parâmetro pelo método PRL quando da importação de insumos destinados à produção, pela própria importadora, de outro bem, serviço ou direito.

Pois bem, mantido o auto de infração de forma integral, o contribuinte foi intimado, da r. decisão em 23/05/2006 e apresentou recurso tempestivo em 21/06/2006, alegando em preliminar a nulidade do auto por (i) tributar custos pagos a terceiros dedutíveis pela legislação fiscal; (ii) conter graves erros na determinação do preço parâmetro; (iii) apresentar inconsistência dos dispositivos invocados no auto de infração;

(iv) justificar lançamento com base em Instrução Normativa vigente somente no ano seguinte aos fatos geradores em questão.

E quanto ao mérito sustenta a recorrente que para cálculo do preço praticado deverá ser utilizado o valor FOB e não CIF, uma vez que consta no documento de importação exatamente o primeiro. Além disso afirma que os custos de frete, seguro e tributos incidentes na importação mencionados no parágrafo 6 do artigo 18 da Lei 9430/96, devem ser dedutíveis do IRPJ independente do método utilizado para apurar o preço de transferência.

Alega ainda que a interpretação das leis de direito, tributário deverão ser de forma literal nos termos do artigo 111 do CTN;

Que IN não pode modificar o que dispõe a Lei, muito menos retroagir;

Discorre ainda sobre as distorções contidas nos cálculos apresentados pela fiscalização uma vez que o preço praticado foi muito superior ao parâmetro, diferença esta ocorrida em razão da multiplicação do valor do frete ao invés de dividi-lo pelo número de produtos contidos na nota fiscal.

Com o intuito de demonstrar o erro nos cálculos efetuados pela D. Fiscalização a empresa, no dia 31/07/2006, trouxe aos autos Laudo de Avaliação dos custos das Aquisições das Importações de Pessoas Vinculadas que Impactaram no Lucro Tributável do Ano- calendário de 2000 elaborada pela Deloitte Touche Tohmatsu Consultoria Tributária.

No referido Laudo o consultor tributário sustenta que de fato houve erro na apuração dos preços apurados pelo Fisco e que em razão deste fato o auto de infração deveria ser reduzido para IRPJ R\$ 1.408.529,27 e CSLL R\$ 507.070,54.

É o relatório, em síntese. ”

Na sessão do dia 28/02/2007 a antiga 1º Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes entendeu por bem, diante dos possíveis equívocos cometidos no procedimento fiscal quanto à apuração do valor do frete dos produtos importados, converter o julgamento e diligência para que fossem analisados os documentos colacionados pela recorrente, bem como conferidos os cálculos elaborados pelo agente fiscal para obtenção do correto preço praticado pelo contribuinte.

Desta feita, foi realizada diligência e, seguindo “Relatório Final da Diligência” (fls. 2118/2121), constatou-se que havia erro tanto nos dados fornecidos pela Recorrente durante a fiscalização quanto nos dados apurados pelo Fisco.

O contribuinte, em algumas operações de importação, preencheu os campos destinados ao valor unitário de frete, seguro e imposto de importação de um produto com o valor total destes custos na operação. Neste sentido, assim dispõe o Relatório Final da Diligência: '

“Verificamos então, durante a reunião, que, aparentemente, os valores de frete, seguro e imposto de importação unitários foram informados pelo contribuinte erroneamente para algumas operações de importação, tendo em vista que este preencheu como valor total de frete (frete de todas as unidades importadas numa operação) para o produto no campo onde era esperado o valor unitário de frete (frete de cada unidade importada numa operação do produto. O mesmo ocorreu com o seguro e imposto de importação. ”

Mesmo após as correções efetuadas pelo contribuinte, o Fisco verificou que ainda havia diferença entre os valores apontados no laudo elaborado pela empresa de consultoria contratada pela Recorrente e os valores por ele apurados. Desta forma, a fiscalização apurou novamente todos os valores FOB e CIF de cada produto, conforme abaixo relatado (fl. 2120):

“Na busca pelo motivo das diferenças, observei que o valor da coluna “F O B R\$ ” do arquivo de importações, em alguns casos, estava incompatível com os valores originais extraídos do Siscomex. Coma por exemplo, deste produto 1N9900, D1 0003088280, Adição 5, seqüência 5, em que o valor FOB R\$ era de R\$ 19,917, enquanto que o VUCV (Valor Unitário da Condição de Venda) era de R\$ 1,27 para incoterm CFR. Solicitei então, ao departamento de informática da DEAJN, nova extração dos dados originais do Siscomex (...). Analisando estes dados novamente extraídos do Siscomex, verifiquei que o VUCV também era de R\$ 1,27, mas a coluna FOB R\$ não pode ser comparada pois este não foi extraído do Siscomex, tendo em vista que este não é um campo existente nas tabelas do Siscomex.

Este valor foi calculado a partir de outros campos pelo programa aplicativo que apura os preços de transferência. O valor CIF + 11 que é a base do Preço Praticado para os preços de transferência pelo método PRL, foi calculado somando-se ao valor FOB R\$ os valores de Frete, Seguro e Imposto de Importação (11). Conseqüentemente, este preço praticado foi erroneamente apurado em decorrência desta distorção, bem como os respectivos ajustes.

Para corrigir este erro então detectado, esta fiscalização, a partir do arquivo de importações, já corrigido com os valores de Frete e Seguro Unitários pelo contribuinte na primeira fase da diligência, apurou novamente todos os valores FOB R\$, com base no VUCV e cláusulas INCOTERMS de cada operação. ”

Diante disso, após a correção dos valores unitários de frete, seguro e imposto de importação pelo contribuinte, o Fisco corrigiu o valor CIF, que entendeu servir de base para o cálculo do preço praticado, e apurou novamente o valor do ajuste que foi reduzido de R\$ 18.535.260,57 (Dezoito milhões, quinhentos e trinta e cinco mil, duzentos e sessenta reais e cinquenta e sete centavos) para R\$ 8.846.040,75 (Oito milhões, oitocentos e quarenta e seis mil, quarenta reais e setenta e cinco centavos).

Instada a se manifestar, a Recorrente entendeu que a diligência foi concluída com êxito no que tange à confirmação da ocorrência de erros de cálculo no valor do preço praticado.

Por outro lado, entendeu que a diligência foi falha por não se manifestar especificamente sobre o valor do ajuste apurado pela empresa Delloite, o qual é menor do que aquele ora calculado pelo

Fisco. Esclareceu a Recorrente que tal divergência entre os novos cálculos do Fisco e aqueles efetuados pela empresa de auditoria decorre do fato de que, caso realmente a Recorrente tivesse que calcular o preço praticado levando em consideração o preço CIF (com inclusão de frete, seguro e imposto de importação), o método de apuração do preço parâmetro mais favorável passaria a ser o PIC e não mais o PRL. Desta forma conclui que devem ser refeitos os cálculos levando-se em consideração o método PIC, já que a lei é clara ao permitir ao contribuinte se utilizar do método que lhe seja mais favorável.

Em seguida foi proferido v. acórdão pela 2 Turma Ordinária, da 1 Câmara da Primeira Seção, cancelando integralmente o Auto de Infração, registrando a seguinte ementa:

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

Ato contínuo, a D. Procuradoria interpor Recurso Especial, o qual foi totalmente admitido e provido pela C. Câmara Superior, revertendo o v. acórdão "a quo", registrando a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2000

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. Até a entrada em vigor do art. 38 da Medida Provisória nº 563, de 2012, convertida na Lei nº 12.715, 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.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Posteriormente, a C. Câmara Superior determinou a remessa dos autos para a Instância "a quo" para que as outras matérias alegadas no Recurso Voluntário fossem analisadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

- Recurso Voluntário:

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria de competência desta Corte Administrativa e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade previstos em lei, portanto, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, antes de adentrar ao mérito, entendo ser necessário analisar matéria levantada pela Recorrente em sua manifestação sobre a Resposta da Diligência Fiscal que não foi analisada pelo Auditor Fiscal.

De início, cumpre ressaltar que o cálculo de preços parâmetros com base no método PRL-20 foi aceito integralmente pelo fisco como adequado no período fiscalizado, de sorte que não há controvérsia quanto a este aspecto, mas sim quanto ao preço praticado, em que utilizou o preço FOB da mercadoria ou insumo, que corresponde exatamente ao valor pago às pessoas vinculadas localizadas no exterior.

O Fisco, por sua vez, lavrou a autuação por ter feito a comparação dos preços parâmetros com os preços praticados utilizando o conceito CIF + II, que resulta do valor FOB adicionado de parcelas pagas a terceiros a título de frete e seguro internacional, mais os impostos recolhidos ao Governo brasileiro, encontrando divergência quando comparados com os parâmetros, uma vez que não fez a mesma adição no cálculo destes.

Pois bem.

A Recorrente alega que o Laudo Técnico apresentado pela empresa de auditoria Delloitte (fls. 874/885 - volume 5) analisou as operações objeto do Auto de Infração e apontou que na hipótese de ser procedente a glosa/acusação fiscal, o ajuste a ser feito a título de preço de transferência na importação seria de R\$ 5.634.117,09 e não de R\$ 8.546.040,75, como apontado na diligência.

Esta divergência de valor relativa ao ajuste do preço de transferência, ocorreu devido ao fato de na hipótese de a Recorrente ser obrigada a incluir no preço praticado o frete, o seguro e os impostos incidentes na importação, o método mais benéfico passa a ser o PIC e não o PRL utilizado pela Fiscalização, conforme restou demonstrado no Laudo Técnico que aplicou o método PIC.

Assim, entendo que o trabalho elaborado pela empresa de auditoria (Laudo Técnico), aplicou corretamente o método PIC, eis que tal opção do contribuinte pelo método mais benéfico está prevista nos parágrafos quarto e quinto do artigo 18 da Lei 9.430/89.

Ou seja, o Laudo Técnico além de constatar os erros cometidos pela Auditor Fiscal ao calcular o preço praticado de algumas operações relativo ao valor do frete, também aplicou a alternativa prevista na lei, conforme alegado pela Recorrente nos autos, que na hipótese de ser obrigada a incluir o frete, o seguro e os impostos de importação, o método mais benéfico seria o PIC e não o PRL.

Desta forma, devido ao Laudo Técnico ter aplicado o método PIC, os valores encontrados referentes ao ajuste do preço de transferência foram divergentes, sendo que para a empresa de auditoria o valor a ser lançado deveria ser de R\$ 5.634.117,09 (método PIC) e para a fiscalização seria de R\$ 8.546.040,75 (método PRL).

Sendo assim, como a C. Câmara Superior reverteu a decisão consubstanciada no v. acórdão proferido anteriormente pela C. Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara (fls.2129/2135 - vol. 11), para que fossem incluídos no cálculo do preço praticado, o frete, o seguro e os impostos relativos a importação, entendo que para o presente caso o método que deve prevalecer para a apuração do preço de transferência é o mais benéfico, ou seja, o método PIC, conforme permissão disposta nos parágrafos quarto e quinto do artigo 18 da Lei 9.430/89.

Desta forma, conforme muito bem apontado pela Recorrente em sua manifestação sobre a resposta do diligência (fls. 2124/2126 - vol. 12), a divergência entre os cálculos do Fisco e os efetuados pela Delloite no Laudo Técnico decorre do fato de que a empresa de auditoria, em seus trabalhos, verificou que, caso realmente devesse a requerente calcular o preço de transferência com a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação em determinados casos/operações, o método de apuração mais favorável deixaria de ser o PRL, passando a ser o PIC.

Tal fato sequer foi abordado pela fiscalização na diligência, sendo que a Resolução determinou que fosse analisado o Laudo Técnico da Delloite por completo inclusive com a possibilidade de aplicação do método PIC ao preço de transferência da importação. Vejamos a esclarecedora manifestação da Recorrente para melhor entender o que não foi analisado pela fiscalização.

A divergência entre esses novos cálculos do Fisco e aqueles efetuados pela Delloite decorre do fato de que aquela empresa de auditoria, nos seus trabalhos, verificou que, caso realmente devesse a requerente calcular o preço praticado com a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação, em determinados casos, o método de apuração do preço parâmetro mais favorável deixaria de ser o PRL, passando a ser o PIC.

É o que ocorreu, por exemplo, em relação ao filtro de Óleo, com código IR0749. Inicialmente, adotando o critério que a requerente entende correto, o método mais favorável a ela era o PRL. Porém, admitindo-se que o critério correto de apuração dos preços praticados na importação é aquele utilizado pelo Fisco, mediante inclusão do

frete, seguro e do imposto de importação, o método que lhe seria mais favorável, nesse caso, seria o PIC.

Diante disso, seguindo a regra contida no parágrafo 4º do art. 18 da Lei n. 9430/96, que permite ao contribuinte aplicar o método que lhe seja mais favorável, a Deloitte, em seus cálculos, aplicou o PIC nesse caso.

A planilha anexa (doc. 1) contém cinco exemplos de produtos que, a partir da aplicação do critério de cálculo do Fisco, o PIC torna-se mais favorável. E o CD ROM anexo ao laudo de avaliação da Deloitte contém todas as situações que tal fenômeno se verifica. "

Em que pese tudo isso ter sido considerado no laudo de avaliação e a despeito de a antiga 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes ter determinado que a fiscalização se manifestasse sobre esse laudo, tais questões não foram analisadas na diligência realizada.

*Pelo acima exposto, conclui-se que, dos dois objetivos da diligência, um deles, que dizia respeito à confirmação da ocorrência de erros de cálculo no valor do preço praticado, foi plenamente alcançado. **(erro na aplicação do valor do frete)***

Porém, a Sra. AFRFB responsável não se manifestou a especificamente a respeito do valor do ajuste apurado pela Deloitte em seu laudo de avaliação. Tal omissão deve ser suprida antes mesmo da remessa dos autos à instância superior, a fim de evitar que, posteriormente, seja determinada a realização de nova diligência.

Sendo assim, como a C. Câmara Superior determinou a inclusão do frete, seguro e impostos incidentes na importação no cálculo o preço praticado, voto por converter o julgamento em diligência para que o Auditor Fiscal analise o Laudo Técnico por inteiro e se manifeste conclusivamente se o valor de R\$ 5.634.117,09 está correto quando aplicado o método PIC para apuração do preço de transferência.

Não resta dúvida que a Resposta à Diligência não analisou este ponto contrariando o que foi determinado na Resolução - 101.-02.597 (fls.901/910 - volume 5).

Ademais, para não restar dúvida de como é importante se analisar por completo tal documento juntado pela Recorrente, cito a Solução de Consulta COSITE numero 13, de 16/09/20103 que trata sobre a força probante de Laudos Técnicos elaborados por empresas de auditorias independentes para fins de comprovação de preços de mercadorias importadas. Vejamos.

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
EMENTA: Para fins de comprovação de preços de mercadorias importadas, admite-se a apresentação de relatório de auditores externos independente, em que for observado que o valor do custo de aquisição das mercadorias foi registrado de acordo com a legislação brasileira, juntamente com relatório enumerativo das faturas

comerciais de aquisição dos produtos pela empresa fornecedora vinculada. Quaisquer relatórios de procedência estrangeira deverão ser traduzidos, notariados, consularizados e registrados em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, em substituição das cópias de faturas comerciais. A apresentação do relatório de auditores externos independentes para fins de comprovação de preços não afasta a possibilidade de serem requeridos, durante procedimento de fiscalização, quaisquer outros documentos, tais como faturas comerciais de entrada de mercadorias, previstos pela legislação brasileira. DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 43 da Instrução Normativa SRF nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012.

Assim, como tal estudo da empresa de auditoria foi feito para comprovar que com a inclusão do frete, seguro e impostos de importação no preço praticado o método mais benéfico para as operações objeto do Auto de Infração seria o PIC e não mais o PRL-20 adotado pela fiscalização, conforme restou demonstrado no Laudo Técnico.

Frente a esta constatação e seguindo minha linha de raciocínio, entendo que foi correto o trabalho elaborado no Laudo Técnico, eis que na hipótese de a Recorrente ser obrigada a produzir o ajuste do preço de transferência, terá direito a optar pelo método mais benéfico conforme previsto nos parágrafos quarto e quinto do artigo 18 da Lei 9.430/89.

Ou seja, o Laudo Técnico aplicou a alternativa prevista na lei, conforme alegado pela Recorrente nos autos e durante a fiscalização, que na hipótese de ser compelida a refazer o ajuste do preço de transferência com a inclusão no preço praticado do frete, seguro e impostos de importação de produtos/mercadorias, aplicando a fórmula indicada na IN243/02 para o PRL-20, o método mais benéfico seria o PIC e não mais o PRL.

Assim, devido ao Laudo Técnico ter aplicado o método PIC, os valores encontrados referentes ao ajuste do preço de transferência serão totalmente diferentes dos que estão sendo exigidos no Autos de Infração com base no método PRL-20.

Desta forma, entendo que nos termos dos parágrafos quarto e quinto do artigo 18 da Lei 9.430/89 deve ser aplicado para o presente caso o método mais benéfico, ou seja, o método PIC indicado pela Recorrente durante a auditoria fiscal que culminou no Auto de Infração.

Este entendimento pode ser visto no voto proferido pelo D. Conselheiro Lucas Bevilacqua os quais colaciono as partes que interessam ao presente julgamento.

Vejamos o voto Conselheiro Lucas no processo 16561.720092/2015-17:

3.3 Subsidiariamente: Adoção do método PIC

A Recorrente aduz que caso prevaleça o cálculo segundo a IN SRF 243/02, principalmente com a inclusão dos valores de frete e seguros no valor praticado, deverá ser aplicado o método PIC a algumas de suas operações. Isto porque se o método PRL calculado segundo o que prescrevia a Lei 9.430/96 antes da alteração da Lei 12.715/12, o

mesmo não pode ser dito se o método PRL for calculado conforme a fórmula prescrita na IN SRF 243/02.

A utilização do método PIC neste caso estaria em linha com o que prescreve o §4º do art. 18 da Lei 9.430/96: Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

Entendo ser claro nesse caso que, caso seja mantido o cálculo da fiscalização em sua inteireza (PRL 60%, segundo a fórmula da IN SRF 243/02 + inclusão de frete e seguro), entendo que seja impositivo a utilização do método PIC para os casos em que este seja mais vantajoso.

89: Pode se verificar este entendimento também no processo 16561.000179/2008-

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Isso implica em que a apresentação de novo método de cálculo, independentemente do momento em que foi realizada, não pode ser ignorada pela fiscalização. O fato de o auditor apontar o critério

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Desta forma, voto por converter o julgamento em diligência para que o Auditor Fiscal analise o Laudo Técnico por inteiro e se manifeste conclusivamente se o valor apontado no trabalho feito pela empresa de auditoria independente está correto quando aplicado o método PIC para comparação entre o preço praticado com o parâmetro e por fim a apuração do preço de transferência.

Conclusão:

1 - voto por converte o julgamento do Recurso Voluntário em diligência para que o Auditor Fiscal analise o Laudo Técnico da Delloite e verifique se o valor de R\$ 5.634.117,09 encontrado no recálculo do preço praticado com a aplicação do método PIC, está correto.

2 - em seguida elabore Relatório de Diligência informando se concorda ou não com o valor apontado no Laudo Técnico e, na hipótese de não concordar com o valor informado pela empresa de auditoria, informar o valor que entende correto para ajustar a base do preço de transferência a ser exigido no presente Auto de Infração.

3 - ato contínuo, notificar a Recorrente para que se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias sobre o Relatório de Diligência.

Processo nº 16327.002216/2005-80
Resolução nº **1402-000.679**

S1-C4T2
Fl. 2.839

4 - terminados os trabalhos e manifestações, retornem os autos para o E. CARF/MF dar andamento ao julgamento do Recurso Voluntário.

Pelo exposto e por tudo que consta processado nos autos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência nos termos do meu voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves