



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.002216/2005-80
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.383 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2023
Recorrente CATERPILLAR BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL REDIMENSIONADO PELA FISCALIZAÇÃO. A OPÇÃO POR MÉTODO MAIS VANTAJOSO DEVE SER EXERCIDA ATÉ A IMPUGNAÇÃO, SOB PENA DE PRECLUSÃO.

Até o advento da Lei nº 12.715, de 2012, que incluiu o artigo 20-A na Lei nº 9.430, de 1996, o direito do contribuinte de exercer a opção por método alternativo de apuração do preço de transferência, quando o método originalmente adotado tenha sido redimensionado pela fiscalização, poderia ser exercido até a impugnação, com a demonstração exata da sua apuração, sob pena de preclusão, que se configura quando o interessado deixa de apresentar pedido a respeito naquela oportunidade, sequer de forma subsidiária.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento decorrente, no que couber, o decidido com relação ao lançamento do IRPJ, em razão do nexo de causalidade que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário quanto às questões pendentes de apreciação e, na parte conhecida, a ele dar provimento parcial para o fim de determinar como valor tributável, objeto do ajuste das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o montante de R\$ 8.846.040,75, em vez dos R\$ 18.535.260,57 originalmente lançados. Os Conselheiros Marco Rogério Borges, Carmen Ferreira Saraiva, Alexandre Iabrudi Catunda e Paulo Mateus Ciccone acompanharam o Relator pelas conclusões, sendo designado o Conselheiro Marco Rogério Borges para apresentar declaração de voto consignando os fundamentos adotados por ele e pelos demais Conselheiros que votaram com o Relator, porém por conclusões diferentes.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Luciano Bernart, Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir Jose Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente o conselheiro Evandro Correa Dias, substituído pela conselheira Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1104/1131) interposto em face do v. acórdão de e-fls. 1084/1094, que decidiu manter integralmente as exigências descritas nos Autos de Infração lavrados em 26/12/2005, provenientes da apuração de preços de transferência praticados em operações de importação, via dos quais foi exigido o valor dos créditos relativos ao Imposto sobre a Renda de Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário de 2000, nos valores de R\$ 12.041.432,01 e de R\$ 4.334.915,51, respectivamente, incluídos todos os tributos, multas proporcionais de ofício (75%) e juros de mora calculados até 31 de novembro de 2005 (e-fls. 986/989 e 990/993).

2. Para melhor compreensão da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida (e-fls. 1084/1094):

Trata-se de lançamentos consubstanciados em autos de infração, lavrados em 26/12/2005, para exigir da empresa já identificada o recolhimento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) concemente ao ano-calendário de 2000, no valor de R\$ 4.633.815,14, 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 também da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativa ao mesmo ano-calendário, no valor de R\$ 1.668.173,45, 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, enunciando como base legal o artigo 245 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999; o artigo 2º e §§ da Lei n.º 7.689, de 1988; o artigo 1º da Lei n.º 9.249, de 1995; o artigo 1º da Lei n.º 9.316, de 1996; o artigo 6º da Medida Provisória n.º 1.858, de 1999 e os artigos 6º, § 2º, 28, e 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996. O Termo de Constatação e Verificação Final enuncia, ainda, os artigos 18 e 23 da Lei n.º 9.430, de 1996; artigos 5º, I, 12, § 3º e 36 da Instrução Normativa SRF/N.º 38, de 1997 e artigos 4º § 4º, 12, §§ 2º e 3º e 43 da Instrução Normativa SRF/N.º 32, de 30 de março de 2001.

O procedimento fiscal imputa insuficiência de recolhimento desses tributos no período em comento, ante o fato da empresa ter deixado de adicionar nas respectivas bases de cálculo (lucro) o valor de R\$ 18.535.260,57, a título de excesso de custo, resultante da comparação entre os preços praticados na importação de bens para revenda, junto a pessoas vinculadas, com os preços-parâmetro apurados pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL).

Especificamente, transcrevo os seguintes excertos das conclusões fiscais, fls. 384/393, registrando que os negritos e grifos são do original:

“5. Dos ajustes calculados pelo contribuinte no curso da ação fiscal e ainda não oferecidos à tributação.

.....
Conclusão sobre o cálculo de ajustes realizados pelo contribuinte no curso da fiscalização.

Após análise dos dados, planilhas, esclarecimentos e documentos apresentados pelo contribuinte no curso da ação fiscal constatou-se que o contribuinte realizou

apuração de preços praticados com base nos valores FOB das importações para o método PRL, conforme se pode verificar nos cálculos de fls. 278 e 282, por exemplo, bem como da planilha de cálculo dos ajustes apresentada pelo contribuinte de fls.~ 373 a 383

Também para o preço-parâmetro calculado pelo método PIC foi utilizado o preço FOB. Neste caso o contribuinte apurou o preço-parâmetro com base nas vendas de sua vinculada no exterior para outros adquirentes não vinculados.

Conforme se verá mais adiante, esta fiscalização entende que o preço-parâmetro a ser utilizado com o método PRL deverá ser composto pelo valor CIF da Importação, acrescido do Imposto de Importação e ponderado com os estoques iniciais, conforme determina a legislação pertinente (IN SRF 38/97 art. 12, parágrafo 3º)

6.1 Do Preço Praticado

Para o cálculo do Preço Praticado (média ponderada dos preços pelos quais a empresa efetivamente adquiriu do exterior determinado produto, durante o ano-calendário), estabelece o § 6º, art. 18, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“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.

§ 7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real”.

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, é 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.

7. Da apuração dos Preços e Respectivos Ajustes

A Fiscalização, conforme impõe o § 4º da IN SRF nº 32/01, conforme já exposto no item 6.1 deste Termo, trabalhou com o Custo de Importação CIF, ou seja, os valores do frete e do seguro, suportados pelo importador, foram incluídos no cálculo. O Preço Praticado por item, conforme disposto nas planilhas de cálculo, deve ser apurado por meio da divisão do total (CIF + Imposto de Importação + Estoque

Inicial, em Reais) do item pela quantidade (Estoque Inicial + Importações) deste, de acordo com o disposto nos parágrafos 2º e 3º, do artigo 12 da IN 32/2001

.....
7.1 Cálculo do Preço Praticado CIF

O preço praticado unitário, conforme já foi visto nos itens 6.1 e 7 é obtido mediante cálculo da média ponderada pela quantidade de todas as importações e do estoque inicial.

Os Preços Praticados CIF foram confrontados com aqueles constantes da apuração de preços de transferência já realizada pelo contribuinte pelo método PRL. Foi então recalculado o ajuste, sempre verificando se a diferença entre o preço praticado e o preço-parâmetro se encontrava acima da margem de 5%. Em caso afirmativo, foram computadas todos os ajustes utilizando-se o preço Praticado CIF +II+EI calculado pelo fisco.

.....
7.2 Ajustes apurados

Após os levantamentos dos preços praticados com as parcelas CIF + II e estoque inicial, conforme já exposto no item 7 e da comparação 1 destes com os preços parâmetros apurados pelo contribuinte, conforme já exposto no item 7.1.2 (sic), estes valores foram comparados levando-se em conta a margem de divergência de 5% prevista no artigo 36 da IN SRF 38/97. Isto é, o preço-parâmetro foi aumentado em 5% e somente então comparado com o preço praticado. O ajuste só foi efetuado para os itens em que o preço praticado superou o parâmetro acrescido da margem de 5%. Para tais itens ficou comprovado assim o . excesso de custo previsto na IN SRF 38/97, o art. 5º, inciso I e este valor deve ser adicionado ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL conforme previsto na legislação já citada.

Assim sendo, o ajuste para cada item foi obtido mediante a aplicação da seguinte fórmula: Ajuste total item = (Preço Praticado Unitário - Preço-parâmetro Unitário) x Quantidade Ajustada.

Foi apurado um total de R\$ 18. 535.260,57"

Cientificada em 27/12/2005, fls. 714 e 718, a autuada ingressou com a impugnação de fls. 728/756, acompanhada dos documentos de fls. 757/795, por meio da qual requer a declaração de insubsistência do lançamento e a determinação de seu cancelamento e arquivamento do processo administrativo, em face dos vícios dos autos de infração que os condenam à nulidade, como também, tendo em vista que a utilização do valor FOB para comparação com os preços-parâmetros na importação estão alinhados com os princípios e . propósitos que orientam as regras de preços de transferência.

Argumenta, 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 foi, contrariamente, multiplicado pelas quantidades, resultando em um valor não pago pela empresa. Ilustra, a título exemplificativo, três produtos do rol de mais de 13.000 (treze mil) trabalhados, nos quais a diferença entre os preço praticado calculado pela contribuinte e aquele apurado pelo Fisco atinge quase 1.500%. Neste particular, após asseverar que *não repetiu aqui as comprovações acima, para os demais itens importados, para não tornar demasiadamente longa esta Impugnação*, ventila pela possibilidade de demonstrar os alegados erros oportunamente, sem os obstáculos de que trata o artigo 16 do Administrativo Fiscal (PAF), aprovado pelo Decreto n.º 70.235, de 1972.

Ainda em preliminar, argüi a falta de fundamentação legal dos autos de infração, em desobediência ao artigo 10, inciso IV, do PAF, e que a indicação de enquadramento no artigo 245 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3000, de 1999, não condiz com a realidade, uma vez que não efetuou operações com empresas localizadas em países de tributação favorecida. No tocante à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido diz que os textos legais 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.

Nesta mesma preliminar aduz que além do equivocado enquadramento legal o Fisco demonstrou grande confusão ao tratar dos temas relacionados a custo, preço praticado e preço-parâmetro, enquanto a Lei n.º 9.430, de 1996, não trata da conceituação do preço pago, além da questão isonômica trazida pelo artigo 19 deste diploma que, ao dispor sobre preço de venda na exportação, deixou claro o conceito de valor FOB a ser considerado.

Capitulando, ainda, como matéria preliminar, argumenta que o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal estatui 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, assevera que a Fiscalização buscou suporte 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, fez registrar, de início, que seu cálculo de preços parâmetros com base no método PRL 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 como efetivo o preço FOB da mercadoria ou insumo, que corresponde exatamente ao valor pago às pessoas vinculadas localizadas no exterior.

Argumenta que o Fisco não seguiu os preceitos da lei ao fazer a comparação dos preços parâmetros com os preços praticados ao conceito CIF, 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, gerando um excesso dos segundos quando comparados com os parâmetros, uma vez que não fez a mesma adição no cálculo destes.

Diz que o artigo 18 da Lei n.º 9.430, de 1996, ao se referir a custos, encargos e despesas constantes nos documentos de importação, não tratou do custo CIF (de aquisição), nem do imposto de importação do bem, mas simplesmente do preço pago para pessoa vinculada como o único meio de transferir lucros para o exterior: o preço FOB relativo ao bem.

Pugna pela correta interpretação desse artigo 18, asseverando que o custo relativo ao bem importado identifica-se como sendo o seu preço, expresso no documento de importação (*commercial invoice*) e, de outro lado, que todos os métodos de apuração buscam um preço comparável, nisso completamente alcançado o objetivo do legislador --- identificação de um preço pago e determinação de um preço comparável.

Reprisa que o conceito de preço da operação na importação não pode ser diferente na operação de exportação e que, no comércio, preços têm o mesmo significado para todos que nele operam, não se confundindo com custos, daí a felicidade do legislador ao conceituar preço da operação vinculada no inciso II, § 2º, do artigo 19 da Lei n.º 9.430, de 1996, como sendo o valor FOB do bem.

Como se não bastasse, o § 5º do artigo 18 da Lei n.º 9.430, de 1996, e o artigo 36 da IN/SRF/Nº 38, de 1997, remetem a comparação de preços e não de custo. Já o § 6º do artigo da lei traz o termo *para efeito de dedutibilidade*, e não *comparabilidade* ou ainda *comparação*.

Fez lembrar que a interpretação dos §§ 5º e 6º do artigo 18 vai ao encontro dos objetivos demonstrados na exposição de motivos da própria Lei n.º 9.430, de 1996, que pretende a comparação do “preço-parâmetro” com o “preço efetivamente pago” para empresa vinculada.

Ao final, traz diversos julgados do Conselho de Contribuintes e que dão pela ineficácia das restrições impostas por instruções normativas da Receita Federal tendentes a limitar a aplicação do método PRL.

3.A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto (SP) houve por bem julgar improcedente a impugnação de e-fls. 1000/1028, em decisão assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000

Ementa: NULIDADE - INOCORRÊNCIA

O atendimento aos preceitos estabelecidos no Código Tributário Nacional e na legislação de processo administrativo tributário, especialmente a observância do amplo direito de defesa do contribuinte e do contraditório, afastam a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica -IRPJ

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000

Ementa: PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. DESPESAS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

Na apuração dos preços praticados, assim como dos preços-parâmetro, deve-se incluir o valor do frete e . do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000

Ementa: LANÇAMENTO DECORRENTE.

Subsistindo o lançamento principal, na seara do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, igual sorte colhe o lançamento que tenha sido formalizado em legislação que toma por empréstimo a sistemática de apuração daquele e na medida em que, também, inexistem fatos ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.

Lançamento Procedente

4. Inconformada, a Recorrente manejou Recurso Voluntário via do qual, em breve resumo, deduz as seguintes alegações (fls. 1104/1131):

- preliminarmente, que o lançamento padeceria de nulidade por (i) tributar custos pagos a terceiros, considerados dedutíveis pela legislação fiscal; (ii) conter graves erros nos cálculos dos preços médios e dos valores lançados nas bases de cálculo dos tributos; (iii) faltar-lhe base legal apropriada; e (iv) estar amparado em Instrução Normativa vigente no ano-calendário subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores, desrespeitando o princípio da irretroatividade;
- o cálculo do preço praticado deverá utilizar o valor FOB e não CIF, uma vez que consta no documento de importação exatamente o primeiro;
- os custos de frete, seguro e tributos incidentes na importação mencionados no parágrafo 6º do artigo 18 da Lei 9430, de 1996, devem ser deduzidos do IRPJ independentemente do método utilizado para apurar o preço de transferência;
- a interpretação das leis tributárias deve ser literal, nos termos do artigo 111 do CTN;
- instrução normativa não pode modificar o que dispõe a Lei, muito menos retroagir; e
- aborda os erros contidos nos cálculos apresentados pela fiscalização, uma vez que o preço praticado foi muito superior ao parâmetro, decorrente da multiplicação do valor do frete ao invés de dividi-lo pelo número de produtos contidos na nota fiscal.

5. Posteriormente, com o intuito de demonstrar os erros nos cálculos realizados pela fiscalização, juntou às e-fls. 1156/1168 *Laudo de Avaliação dos Custos das Aquisições das Importações de Pessoas Vinculadas que Impactaram no Lucro Tributável do Ano-calendário de 2000*.

6. Submetido o processo a julgamento em sessão de 28.02.2007 (e-fls. 1183/1193), a extinta 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes decidiu determinar a realização de diligência para que a repartição de origem procedesse à análise dos documentos colacionados pela Recorrente, bem como conferisse os cálculos elaborados pelo agente fiscal para obtenção do correto preço praticado pelo contribuinte, em consonância com a Resolução 101-02.597.

7. Cumprida a medida proposta nos termos do Relatório Final de e-fls. 2688/2691 e com a manifestação da Recorrente de e-fls. 2694/2696, retornaram os autos para prosseguimento do julgamento, ocasião em que a C. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara de Julgamento da 1ª Seção, em sessão de 01.09.2010, houve por bem dar provimento ao Recurso Voluntário para o fim de cancelar o crédito tributário, em acórdão assim ementado (e-fls. 2699/2711):

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.

(Acórdão n.º 1102-00.302)

8. Em sessão realizada em 03.05.2016, apreciando o Recurso Especial oportunamente manejado pela D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional às e-fls. 2715/2718, a C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sob o entendimento de que até a entrada em vigor do artigo 38 da Medida Provisória n.º 563, de 3 de abril de 2012, convertida na Lei n.º 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, resolveu dar-lhe provimento, com retorno à Turma de origem, para prosseguimento no julgamento das outras matérias não enfrentadas quando do julgamento do Recurso Voluntário, também conforme alegado em contrarrazões, em decisão que estampa 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 n.º 563, de 2012, convertida na Lei n.º 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.

(Acórdão n.º 9101-002.314)

9. Em prosseguimento, o feito foi ressubmetido a julgamento perante esta Turma Ordinária que, em sessão de 25.07.2018, por meio da Resolução n.º 1402-000.679, determinou a realização de diligência para que o Auditor Fiscal procedesse à análise do Laudo Técnico de e-fls. 1156/1168 e verificasse se o valor de R\$ 5.634.117,09 encontrado no recálculo do preço praticado com a aplicação do método PIC estava correto ou, não estando, para informar o valor que entendesse correto para ajustar a base do preço de transferência a ser exigido no presente Auto de Infração (e-fls. 2.822/2839).

10. Em atendimento ao solicitado, foi produzido o Relatório Fiscal de e-fls. 2896/2985, que apresentou a seguinte conclusão:

76. CONCLUSÃO: A fiscalização entende que não cabe aqui uma análise de PIC's conforme solicitado nesta Resolução pelos motivos que foram expostos e comprovados neste Relatório, com base nos documentos que compõem este processo e que passa a resumir:

- O Laudo, que é a peça fundamental em que se baseia o contribuinte para pedir análise de novos preços parâmetros PIC, nunca versou sobre este tema, mas tão somente sobre preços praticados na importação.

- O Laudo, apesar de ter sido anexado extemporaneamente, 40 dias após a interposição do Recurso Voluntário, foi minuciosamente analisado pela Fiscalização no curso da 1ª Diligência.

- As demandas constantes da 1ª Diligência foram totalmente atendidas e os valores de preços praticados foram corretamente apurados, inclusive com anuência e participação do contribuinte e da empresa de Auditoria no curso da Diligência a fim de culminar com a verdade material dos documentos de importação.

- O contribuinte não pode recorrer da Decisão de 1ª instância com argumentos que não foram levantados em naquela instância, tais como a tese de substituição de PRL's menos vantajosos com PICs a serem apresentados e auditados já na 2ª instância do contencioso fiscal.

- Restou sobejamente provado que o contribuinte levantou esta tese de substituição de PRLs desvantajosos por PICs somente após a conclusão da 1ª Diligência e fez parecer que esta tese foi defendida e provada no Laudo, o que não procede.

- O Fisco jamais impediu a apresentação de PICs no curso da Fiscalização ou os rejeitou, pelo contrário, auditou e aceitou os PICs novos que foram apresentados pelo contribuinte no curso da ação fiscal e que não constavam da DIPJ.

- O contribuinte pretende reabrir a fase de fiscalização com PICs a serem apresentados 14 anos depois já na fase de 2ª instância do contencioso administrativo fiscal, com o que esta Fiscalização não pode concordar, por falta de previsão legal para tal.

77. Caso a 2ª instância julgadora entenda que a reabertura de Fiscalização já na 2ª instância do contencioso administrativo pode ser admitida por meio de análise de novos preços parâmetros PIC, poderá demandá-la por ordem expressa, mas não com base em omissão que teria incorrido a Fiscalização na execução da 1ª diligência ou com base em Laudo que nunca versou sobre PIC.

11. A Recorrente se manifestou às e-fls. 2931/2960, refutando as conclusões encampadas pelo Relatório Fiscal e formulando os seguintes requerimentos:

4. Pedidos

Diante de todo o exposto, em face do cumprimento da diligência determinada pelo CARF, requer-se que:

- tendo em vista o reconhecimento do direito do contribuinte ao método mais benéfico, nos termos dos parágrafos 4º e 5º do art. 18 da Lei n. 9430, seja declarada a improcedência parcial do crédito tributário lançado nos autos, com a redução do valor do ajuste adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL para o valor de R\$ 5.634.117,09, obtido por meio da substituição do PRL pelo PIC, nos casos em que o PIC se tornou o método mais favorável, tomando-se o valor do ajuste por provado, na forma do laudo técnico acostados autos;
- subsidiariamente, sejam os autos baixados à origem em nova diligência fiscal, a fim de que a d. fiscalização verifique a correção do valor do ajuste de R\$ 5.634.117,09 informado no laudo da Deloitte, dando cumprimento efetivo ao disposto na Resolução CARF n. 1402-000.679, de 25.7.2018, e para que, caso necessário, intime o contribuinte para a apresentação de informações ou documentos eventualmente tidos como necessários ao deslinde da controvérsia;
- subsidiariamente, na remota hipótese de restarem superados os pedidos deduzidos nos itens anteriores, em contrariedade aos parágrafos 4º e 5º do art. 18 da Lei n. 9430 e com a decisão tomada na Resolução n. 1402-000.679, seja declarada a parcial improcedência do crédito tributário, com a redução do valor do ajuste adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL para o valor máximo de R\$ 8.546.040,75, obtido após a correção dos erros de cálculo dos preços praticados CIF + II contidos na apuração original, como demonstrado em laudo técnico e confirmado pelo fisco na 1ª diligência.

12.É o relatório.

Voto

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

13.O atendimento dos requisitos legais de admissibilidade do Recurso Voluntário já foi atestado pela Resolução 1402-000.679, razão pela qual dele conheço.

14.Trata-se de acusação consubstanciada nas exigências descritas nos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 2000, por conta de diferença entre o preço de transferência calculado pelo método PRL-20, tendo em vista que a Recorrente adotou o preço FOB, sem a inclusão dos valores do frete, seguro e impostos relativos a importações, tendo a fiscalização entendido que a apuração deveria compreender o preço CIF + II, ou seja, deveriam ter sido incluídos os valores relativos ao frete, seguro e impostos incidentes na importação.

15.A C. 1ª Turma da Câmara Superior, por meio do acórdão 9101-002.314, definiu que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tivesse sido do importador, e os tributos incidentes na importação, deveriam integrar 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), reformando a decisão proferida pela C. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara de Julgamento da 1ª Seção, que havia cancelado o crédito tributário (e-

fls. 2699/2711), determinando ainda o retorno à Turma de origem, para prosseguimento no julgamento das outras matérias não enfrentadas quando do julgamento do recurso ordinário [sic], também conforme alegado em contrarrazões.

16. Além da questão que foi objeto da decisão proferida pela C. Câmara Superior, o Recurso Voluntário de e-fls. 1104/1131 também aborda os erros contidos nos cálculos apresentados pela fiscalização, uma vez que o preço praticado foi muito superior ao parâmetro, decorrente da multiplicação do valor do frete ao invés de dividi-lo pelo número de produtos contidos na nota fiscal, Já as contrarrazões de e-fls. 2735/2760, além de repisarem os mesmos argumentos, suscitam ainda o direito da Recorrente de ver aplicada às suas importações a regra de controle dos preços de transferência cujo método lhe seja menos oneroso.

17. Portanto, estando superadas as razões recursais preliminares e de mérito relativas à consideração dos valores relativos ao frete, seguro e imposto de importação na apuração do preço de transferência, remanescem os seguintes questões a serem dirimidas:

- existência de erros na apuração do Preço de Revenda menos Lucro (PRL); e
- direito da Recorrente se valer do método menos oneroso, se considerada a reapuração do método PRL com a inclusão do valor do frete, seguro e tributos incidentes na importação.

DOS ERROS NA APURAÇÃO DO PRL

18. Em relação aos erros na apuração do PRL, o Relatório Fiscal relativo à diligência realizada em atendimento à Resolução 101-02.591 foi categórico em reconhecer a sua existência, tendo apresentado a seguinte conclusão (e-fls. 2688/2691):

Conclusão

Após realização desta diligência, foram detectados erros nos dados fornecidos pelo contribuinte no curso da fiscalização e também foram detectados erros em dados apurados pelo fisco no curso da fiscalização. Estes erros foram corrigidos e os detalhes destas correções foram juntados através dos novos Anexos 3, 4, 6 e 7, neste último foi apurado o novo ajuste corrigido.

Assim sendo, entendo que está concluída a Diligência solicitada pelo Egrégio Conselho de Contribuintes, solicitada à página 910 abaixo transcrita:

“Ante o exposto, proponho a conversão do julgamento em diligência à repartição de origem para que esta analise os documentos colacionados pela recorrente, bem como confira os cálculos elaborados pelo agente fiscal para obtenção do correto preço praticado pelo contribuinte”.

Desta forma, proponho o encaminhamento deste processo à DRF Piracicaba, de jurisdição do contribuinte, para que se dê vista do mesmo ao contribuinte e seja fornecida cópia do CD em anexo caso solicitado. O contribuinte poderá se manifestar no prazo de 10 dias, conforme artigo 44 da Lei 9.784/99, e, após este prazo, remeta-se os autos ao Egrégio Primeiro Conselho de Contribuinte para julgamento.

Anexo 7, e-fls. 2687, *in fine*:

Somatório dos ajustes apurados pelo Fisco (Auto de Infração) = R\$ 18.535.260,57

Somatório dos ajustes apurados pelo Fisco (Após correções decorrentes da Diligência) = R\$ 8.846.040,75

19. Portanto, dúvidas não há a respeito da existência de imperfeições na apuração dos ajustes do PRL objeto da autuação, cujo valor final, a partir dos cálculos refeitos pela fiscalização com base nos novos elementos disponíveis, chegou ao montante de R\$ 8.846.040,75, ao invés do valor de R\$ 18.535.260,57 originalmente adotado.

DA APLICAÇÃO DO MÉTODO MENOS ONEROSO

20. Já em relação à aplicação do método mais benéfico de apuração do preço de transferência, apesar de a Lei nº 9.430, de 1996, na sua versão vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, não trazer disposições expressas a respeito da possibilidade da adoção de método alternativo nos casos em que a fiscalização viesse a desqualificar o método empregado pelo contribuinte, previsão que só veio a ocorrer expressamente com a edição da Lei nº 12.715, de 2012, entendo que essa faculdade era decorrência lógica da própria sistemática que envolve tal instituto, devendo ser admitida em anos-calendários anteriores, especialmente à luz das diretrizes insculpidas nos §§ 4º e 5º do artigo 18 daquele diploma legal.

21. Nessa toada, uma vez redimensionados pela fiscalização os valores utilizados pelo contribuinte mediante a aplicação de determinado método de apuração do preço de transferência, exsurge o seu direito de optar por outro método que, nessas circunstâncias, lhe seja mais favorável.

22. Evidentemente, antes do advento de Lei nº 12.715, de 2012, essa opção somente poderia ser exercida após a lavratura do auto de infração, pois apenas neste momento seria confirmada a posição fiscal em relação aos motivos e valores que foram objeto de desqualificação. Já após a inclusão do artigo 20-A na Lei nº 9.430, de 1996, foi mantida a possibilidade do contribuinte promover mudança do método após o início da fiscalização, mas, além disso, no caso de desqualificação do método empregado, foi criado o limite temporal de 30 (trinta) dias para que nova opção pudesse ser realizada. 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 pela método escolhido; ou

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

23. Portanto, sob a égide da redação anterior da Lei 9.430, de 1996, diante da inexistência de qualquer limitação temporal para que o interessado pudesse apresentar opção por método mais favorável nos casos em que a fiscalização viesse a desqualificar o método originalmente adotado, é evidente que o mesmo poderia ser exercitado até o momento da impugnação.

24.A propósito, não é acaciano destacar que, por se tratar de faculdade, o exercício do direito de optar por esse ou aquele método deveria ser praticado pelo contribuinte, não cabendo à fiscalização, *sponte propria*, tomar qualquer iniciativa nesse sentido.

25.Entretanto, **verifica-se que essa questão não foi suscitada na impugnação apresentada pela Recorrente às e-fls. 1000/1028**, sequer como pedido subsidiário, **nem mesmo abordada no seu Recurso Voluntário de e-fls. 1104/1131**, vindo a ser inicialmente ventilada pela Recorrente **apenas** por ocasião da sua manifestação sobre o resultado da diligência acima referida (e-fls. 2694/2696), estando, desse modo, preclusa.

26.Com efeito, o inciso III do artigo 16 do Decreto 70.235, de 1972, é suficientemente elucidativo ao dispor que “*A impugnação mencionará (...)os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*”.

27.Ressalte-se, ademais, que não se trata de temática atinente a direito superveniente (artigo 303, I do CPC/1973, em vigor por ocasião da impugnação), pois evidentemente se relaciona ao cerne da acusação fiscal, que tem por objeto exatamente a apuração do preço de transferência nas operações objeto do auto de infração.

28.Mas não é só.

29.Em que pese a Recorrente alegar em sua manifestação de e-fls. 2931/2960 que o Laudo Técnico de e-fls. 1156/1168 apurou o valor de R\$ 5.634.117,09 (ao invés de R\$ 8.846.040,75) mediante a aplicação do Método dos Preços Independentes Comparados – PIC, tal circunstância jamais chegou a ser mencionada naquele documento. Confirmam-se, sob esse tema, as minuciosas informações constantes dos itens 28 e seguintes do Relatório Fiscal de e-fls. 2896/2985, cujo item 35 exprime a seguinte conclusão:

35. Neste Laudo a empresa de auditoria conclui que, caso a autuação com base no CIF + II fosse julgada procedente o valor correto do lançamento seria R\$ 5.634.117,09 e não R\$ 18.535.260,58, por conta dos erros que teriam sido cometidos pelo fisco na apuração dos Preços médios de importação apurados pelo Fisco. Ressalte-se que em nenhum momento menciona que a diferença de valores seria decorrente de preços parâmetros a serem apurados por método PIC. Até porque o Laudo nunca versou sobre apuração de Preços Parâmetros por PIC mas tão somente sobre os Preços Praticados:

30.Conseqüentemente, ainda que fosse lúdima a apreciação do novo argumento nesta fase processual, considerando que o método anteriormente adotado (PRL) sofreu revisão pela fiscalização, seria indispensável a clara e precisa manifestação do contribuinte sobre a opção por outro método que lhe fosse mais favorável, com a demonstração exata da sua apuração, ônus do qual a Recorrente, como visto, não se desenvencilhou.

31.Desse modo, seja por não se tratar de questão de ordem pública, não podendo, portanto, ser alegada em qualquer momento processual, ou quer ainda em razão de não estar devidamente demonstrada nos autos a opção pelo método alternativo de apuração do preço de transferência, acompanhada da comprovação igualmente segura dos elementos da sua concepção, não merece provimento o apelo neste ponto.

DISPOSITIVO

32.Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, CONHEÇO DO RECURSO VOLUNTÁRIO quanto às questões pendentes de apreciação e, na parte conhecida, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para o fim de determinar como valor tributável objeto do ajuste das bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) o montante de R\$ 8.846.040,75, em vez dos R\$ 18.535.260,57 originalmente lançados.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca

Declaração de Voto

Conselheiro: Marco Rogério Borges

No presente acórdão, conforme consignado no *decisum*, o i. relator teve seu voto acompanhado pela unanimidade do colegiado no que tange a sua posição. Contudo, parte dos conselheiros votou o acompanhando pelas conclusões.

A questão que suscitou, em parte, tal divergência no posicionamento do voto do i. relator envolve parte do tópico “da aplicação do método menos oneroso”, em que o mesmo, de forma costumeiramente brilhante, defende que haveria a opção do contribuinte do método mais benéfico anteriormente à alteração promovida pela lei nº 12.715/2012, na inclusão do artigo 20-A na lei nº 9.430/1996.

Entendo que tal possibilidade, de alteração do método, após declarado em DIPJ, só surge com a alteração legal supramencionada.

Tal questão não alterou o resultado do julgamento, mas houve a ressalva em votação para discordar desta premissa trabalhada em voto.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges