



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16327.003792/2002-00
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 9101-001.340 – 1ª Turma
Sessão de 15 de maio de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida KODAK BRASILEIRA COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997

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, visto que trata-se de hipótese quando se utiliza o cálculo por mais de um dos métodos previstos em lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, recurso conhecido em parte. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, dado provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Fizeram sustentação oral o Procurador da Fazenda Nacional Dr. Paulo Roberto Riscado Júnior e o advogado Maruan Abulasan Júnior OAB/SP n° 173.421.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice Presidente), Valmar Fonsêca de Menezes, Marcos Shigueo Takata (Suplente Convocado), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Hugo Correia Sotero (Suplente Convocado), Alberto Pinto Souza Júnior, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva e Silvana Rescigno Guerra Barretto (Suplente Convocada). Ausentes

Processo nº 16327.003792/2002-00
Acórdão n.º **9101-001.340**

CSRF-T1
Fl. 3

justificadamente os Conselheiros João Carlos de Lima Júnior, Karem Jureidini Dias e José Ricardo da Silva.

CÓPIA

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o acórdão nº 107-09.411, de 25 de junho de 2008, proferido pela Sétima Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 1.812/1.850), interpôs recurso especial com fundamento no art. 7º, I, do Regimento Interno da antiga Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147, de 25/06/07:

"Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e (...)."

A discordância da PGFN foi quanto à interpretação de que seria obrigatório à fiscalização empregar o método de apuração de preço de transferência que fosse mais favorável ao contribuinte, bem como quanto ao direito à salvaguarda em função dos resultados obtidos nas exportações.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

"AUTOS DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Os fatos apontados pela recorrente não determinam nulidade dos Autos de Infração, mormente aqueles ligados a conversão da moeda, quando a falha apontada já fora corrigida na decisão recorrida.

DOS MÉTODOS DE APURAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E DOS EVENTUAIS AJUSTES. Mesmo quando a fiscalizada não aponta o método de apuração dos preços de transferência, os auditores fiscais encarregados da verificação deverão utilizar o método mais favorável ao contribuinte ou demonstrar a impossibilidade de aplicação de outros métodos passíveis de utilização nas operações praticadas.

MATÉRIAS-PRIMAS E OUTROS INSUMOS. MÉTODO PIC. EXIGÊNCIA DE SIMILARIDADE. Na apuração de ajustes efetuados pelo método PIC (Preços Independentes Comparados); apura-se o preço parâmetro com base nos preços de bens, idênticos ou similares, adquiridos de terceiros independentes. Não se tratando de bens idênticos, e não logrando a fiscalização comprovar as similaridades dos bens comparados, correta a decisão que exonerou as exigências.

OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. Comprovado em diligência fiscal que a recorrente fazia jus à salvaguarda em função dos resultados obtidos nas exportações, cancelam-se as exigências derivadas de ajustes de preços de transferência na exportação."

Para a recorrente, quanto ao cálculo dos preços de transferência, inexistiria na matriz legal, mais precisamente no art. 18 da Lei nº 9.430/96, determinação ao Fisco para utilização do método mais favorável ao contribuinte, de forma que, na falta de indicação durante o procedimento fiscal, poderia a fiscalização realizar os cálculos por meio de qualquer

método cabível ao caso concreto, como, inclusive, dispõe o art.39, parágrafo único da Instrução Normativa SRF nº 38/97, e decisões da Primeira, Terceira e Quinta Câmaras do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes.

Relativamente às operações de exportação, mereceria “...*reforma o entendimento de que fazia a contribuinte direito à salvaguarda em função dos resultados obtidos nas exportações, ensejando cancelamento das exigências derivadas de ajustes de preços de transferência na exportação, eis não caber ao Fisco a verificação das hipóteses que podem aplicar a empresa a salvaguarda em função de Preço de Venda na Exportação, Receita de Venda na Exportação e Lucro Líquido na Exportação*”.

Em despacho de fls.1.868/1.869, a então Presidente da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF, deu seguimento ao recurso especial.

Devidamente intimado, o contribuinte apresentou contrarrazões (fls.1.875/1.893), aduzindo, em preliminar, que o recurso especial não poderia ser admitido, vez que: (a) a “pretensão recursal não está amparada no entendimento do voto vencido”; (b) teria como objeto matéria decidida de forma unânime; (c) a ofensa seria a dispositivo infralegal, e não à lei propriamente dita.

Quanto ao mérito, alegou, em síntese, que: (a) de acordo com os artigos 18, §4º, e 19, §5º, c/c art.112, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, deveria ser aplicado pela fiscalização o método de cálculo de preço de transferência mais favorável ao contribuinte; (b) apenas quando aplicados todos os métodos, a fiscalização estaria apta a concluir que os preços praticados pelo contribuinte seriam ou não adequados, conforme entendimentos doutrinários; (c) os direitos de salvaguarda nas operações de exportação não poderiam ser afastados, nos termos do art.33 da IN SRF nº 38/97.

É o relatório

Voto

Conselheiro Jorge Celso Freire da Silva, Relator.

Dos pressupostos de admissibilidade

1. Da aplicação dos métodos de preços de transferência

Para o contribuinte, a matéria recorrida não estaria amparada no entendimento do voto vencido; pois a divergência limitar-se-ia à inaplicabilidade do método PRL pela fiscalização sem demonstração da impossibilidade de aplicação do método PIC.

A divergência pode ser visualizada no resultado do julgamento, assim formalizado:

“ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e por maioria de votos, DAR provimento aos recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinicius Neder de Lima e Albertina Silva Santos de Lima, que negavam provimento com relação à inaplicabilidade do método PRL pela fiscalização sem demonstração da impossibilidade de aplicação do método PIC”.

Consta do relatório do acórdão recorrido, que a fiscalização, diante da ausência de controle de preços de transferência por parte do contribuinte, valeu-se do método PRL com relação aos produtos importados para revenda no ano-calendário 1997.

Tal procedimento foi afastado pela Sétima Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, sob o argumento de que, havendo outro método passível de teste, poderiam os cálculos ter sido realizados com base no método PIC - Preços Independentes Comparados. *In verbis*:

“Os mecanismos da sistemática dos preços de transferência não são ferramentas que o fisco deva utilizar para, como objetivo primordial, apurar renda tributável. Ao contrário, são parâmetros para testar a adequação dos negócios à justa tributação da riqueza produzida no país, claramente inspirados em princípios internacionalmente aceitos.

É tarefa árdua, sem dúvida, mas é atividade inseparável no exercício do poder-dever que a Lei atribuiu à fiscalização tributária, em perfeita consonância com o primado da boa-fé que se exige da administração. A eventual inércia do contribuinte é punida com a aplicação das multas de ofício previstas na legislação, caso a fiscalização apure ajustes a serem feitos.

Por isso o §4º do art. 18 e o §5º do art. 19, ambos da Lei nº

métodos possíveis de serem aplicados, o contribuinte sempre fará jus à aplicação daquele que mais lhe favoreça e desde que não ser furte ao dever geral de colaboração para com a fiscalização. Jamais pode o fisco, mesmo na ausência de escolha do método por parte do contribuinte ou na desqualificação do método por ele utilizado, por incompatível ou por ausência de elementos probantes, lançar mão de método mais gravoso, existindo outro também passível de teste.

[...] a obrigação do fisco de determinar o método mais favorável ao contribuinte, entre os possíveis de serem aplicados, repita-se, não está explicitada na Lei, mas é decorrente dela e, principalmente, do princípio constitucional segundo o qual a administração tributária deve agir sempre de boa-fé.

.....

Não vislumbro dos autos justificativa plausível para a não aplicação do PIC às importações de produtos de revenda ou a demonstração de que a utilização do PRL atendeu ao direito do contribuinte de ter os ajustes efetuados pelo método que lhe seja mais favorável.

Neste ponto entendo que a Instrução Normativa SRF nº 38/97 extrapola a Lei, ao permitir que a fiscalização escolha um método em detrimento de outros passíveis de aplicação ao caso concreto. Fico com o princípio da Lei.

Assim, os ajustes à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados a partir da utilização do PRL para os produtos importados para revenda não contem os requisitos de liquidez e certeza, imprescindíveis para sustentar exigências tributárias.”

E foi exatamente esta possibilidade de cálculo dos ajustes por outro método, no caso pelo PIC, que implicou na não unanimidade apontada pela PGFN no recurso especial, conforme o resultado do acórdão, estando satisfeito, portanto, este primeiro pressuposto de admissibilidade.

Quanto à suposta inexistência de infração à lei, igualmente não pode ser acolhida a alegação do contribuinte. Para fins de admissibilidade do recurso especial, basta a indicação do dispositivo legal infringido pelo acórdão recorrido, no qual se baseou. No caso concreto, conforme visto acima, inexistente dúvida de que tal decisão também se ancorou diretamente em dispositivo legal, mais precisamente no art.18 da Lei nº 9.430/96.

Por tais razões, confirma-se a admissibilidade do recurso especial quanto à questão.

2. Das operações de exportação - salvaguardas

Como visto acima, o resultado não unânime do julgamento limitou-se à “inaplicabilidade do método PRL pela fiscalização sem demonstração da impossibilidade de aplicação do método PIC”.

Sendo assim, falta ao recurso especial da Fazenda Nacional o requisito da não unanimidade, exigido pelo art.7º, I, do Regimento Interno da antiga Câmara Superior de Recursos Fiscais, de forma que não deveria ter sido admitido na origem, não devendo portanto ser conhecido.

Do mérito

A matéria recorrida cinge-se à possibilidade de o Fisco apurar os ajustes de preços de transferência por quaisquer dos métodos previstos na lei, a partir de documentos que dispuser.

Tal discussão não é nova no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Apesar de o acórdão recorrido afirmar que a jurisprudência administrativa prestigiaria a necessidade de a fiscalização efetuar os ajustes pelo método mais favorável ao contribuinte, há inúmeros julgados, inclusive desta Primeira Turma, que permitem ao Fisco realizar os cálculos por qualquer método, na ausência de indicação pelo contribuinte. Exemplificativamente:

“(...) AJUSTE NA IMPORTAÇÃO. É correta a utilização, pela fiscalização, de qualquer um dos três métodos de ajuste somente quando a empresa não utilizou qualquer método de ajuste previsto na legislação. Quando a empresa efetua o ajuste e intimada, apresenta as planilhas e os documentos que lhes deram origem, cabe a fiscalização tão somente conferir a veracidade dos dados (...)” (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 9101-00.487, de 25/01/2010, nº 401-05.932, de 11/08/08, nº 401-05.782, de 04/12/07).

“PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE CÁLCULO MAIS FAVORÁVEL. Não há prioridade de aplicação dos três métodos de preços de transferência que servem de parâmetro para o estabelecimento de custos de importação. Recai sobre o contribuinte o ônus de evidenciar, por um ou por mais de um desses métodos, a sua regularidade fiscal. Já o Fisco pode apurar o valor base do arbitramento do custo parâmetro por apenas um dos métodos existentes e, nessa hipótese, não há falar na adoção do método mais favorável ao contribuinte (...)” (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 401-06.014, de 14/10/08, Rel. Cons. Marcos Vinicius Neder de Lima)

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIO: 2000 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODOS DE AJUSTE - Se o contribuinte, regularmente intimado, não apresenta as memórias de cálculo do preço parâmetro apurado, a autoridade fiscal tem o direito de, com os elementos que dispuser, determinar o referido preço, não ficando obrigada, nesse caso, a verificar, dentre os métodos legalmente previstos, aquele que mais favorece o sujeito passivo (...)”. (1ª CC, 5ª Câmara, Acórdão nº 105-16.711, de 17/10/07, Rel. José Clóvis Alves)

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS. A Lei 9.430/96 não cria qualquer restrição para escolha do método de cálculo do preço-parâmetro. PROVA DO PREÇO MÉDIO - A fiscalização não está adstrita a provar o preço médio na forma prevista no artigo 21. Mas tem o ônus de provar que o preço por ela levantado não está distorcido. (1ª CC, 1ª Câmara, Acórdão nº 101-94.888, de 17/03/05, Rel. Cons. Sandra Maria Faroni)

*“(…) PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - ESCOLHA DO MÉTODO MENOS GRAVOSO - DESNECESSIDADE - Rejeitado por motivos legais o método de ajuste escolhido pelo contribuinte, **pode o Fisco utilizar qualquer outro método previsto em lei, não havendo a necessidade de garantir que se trata do menos gravoso (…)**” (1ª CC, 5ª Câmara, Acórdão nº 105-17.103, de 26/06/08, Redator Designado Cons. Waldir Veiga Rocha)*

No voto condutor no acórdão nº 101-94.888, por exemplo, destaca-se a seguinte passagem:

*“(…) Da mesma forma que a lei faculta ao contribuinte a adoção de qualquer dos métodos e, na hipótese de utilização de mais de um deles, a opção por adicionar ao lucro líquido o menor dos valores obtidos, **a lei não prioriza qual o método a ser adotado pelo fisco na apuração de ofício do preço de transferência, nem obriga o fisco a determinar qual o método é mais favorável ao contribuinte.**” (destaquei)*

De fato, o art.18 da Lei nº 9.430/96 não impõe ao Fisco a obrigatoriedade de determinar a apuração do preço de transferência por um método que supostamente resulte em ajuste menos gravoso ao contribuinte. Vejamos:

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: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

§1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

§2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

§3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

§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.

§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.

§8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo.

§9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os

quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente. (destaquei)

Na realidade, o supracitado parágrafo quarto, bem como os demais dispositivos, voltam-se inicialmente ao contribuinte, a quem cabe primeiramente realizar os devidos ajustes, sendo-lhe facultado escolher o método mais favorável. Assim, quando estiver sob procedimento fiscal, a autoridade fazendária deve obrigatoriamente indagá-lo sobre qual método utilizou, bem como requerer a documentação de suporte. Esse era o comando da IN SRF nº 32/97:

Art. 39. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional - AFTN, 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, observado o disposto nos arts. 33 a 35.

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 AFTN encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando um dos métodos referidos nesta Seção.

Tal procedimento, permanece na Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 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.

Portanto, caso não indique o método – no caso concreto, a Kodak deixou de efetuar o controle de preços de transferência nas operações de importação de mercadorias – a fiscalização não tem outra alternativa, senão apurar os ajustes por qualquer método aplicável à situação.

Tal interpretação é a que permite o necessário controle de preços de transferência adotado pelo país, a cargo do Fisco, que não poder ficar a mercê dos contribuintes para apurá-los. Por isso, à vista da documentação que lhe for disponibilizada, basta apurar os ajustes por algum dos métodos, respeitando-se a respectiva metodologia estabelecida na legislação. A premissa, posta pela maioria do colegiado, de que seria possível à Administração tributária coletar do Sistema de Controle do Comércio Exterior – SISCOMEX dados que lhe permitisse aplicar o método PIC, além de desprovida de provas concretas, sequer serve para demonstrar que a apuração pelo método PRL mostrou-se mais gravosa ao contribuinte.

Sendo assim, à míngua de previsão legal que imponha ao Fisco o cálculo do ajustes por mais de um método, para só então decidir pelo que resulte em menor acréscimo à base de cálculo tributária, não merece prosperar a decisão recorrida quanto à questão.

Considerando que o acórdão recorrido, por ter decidido pela inaplicabilidade do método PRL, não apreciou as alegações veiculadas no recurso voluntário (itens 78 a 134), quanto a supostas impropriedades na determinação dos ajustes por aquele método, não se pode nesta CSRF, sob pena de supressão de instância, adentrar em tal mérito.

Pelo exposto, voto no sentido de **NÃO CONHECER** o recurso especial quanto às operações de exportação e **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso da PGFN com relação à aplicação do método PRL, devendo o processo ser devolvido à Primeira Seção de Julgamento do CARF para apreciação das razões de mérito relacionadas àquele método.

(Assinado digitalmente)
Jorge Celso Freire da Silva