MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 16561.000166/2008-76
COPIA

Processo nº	16561.000166/2008-76
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Resolução nº	**1402-000.368 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data	05 de julho de 2016
Assunto	IRPJ
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Recorrida	TI BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso de ofício em diligência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Caio Cesar Nader Quintella, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Paulo Mateus Ciccone.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

O Presidente da turma julgadora de primeira instância recorreu de ofício a este Conselho com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, em razão da exoneração de tributos e multas superior a R$ 1.000.000,00, nos termos do artigo 2º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto excertos do relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 812 a 819, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, constatou-se o seguinte:

DA MOTIVAÇÃO DA AÇÃO FISCAL

A contribuinte impetrou Ação de Mandado de Segurança (nº 2005.61.00.028594-7), sobre matéria de preços de transferência, visando obter liminar para afastar a obrigatoriedade da elaboração do cálculo na importação de componentes utilizados no processo de produção de produto destinado a venda, pelo método PRL-60% (Preço de Revenda menos Lucro, com margem de 60%), a partir do ano-calendário de 2003, utilizando a IN SRF nº 243/2002, por considerá-la contrária às determinações previstas na Lei nº 9.430/96.

Em 15/12/2005, a Juíza Federal Rosana Ferri Vidor concedeu a liminar pleiteada, determinando que fosse "suspensa a exigibilidade dos créditos decorrentes da aplicação da Lei 9.430/96 sem a Instrução Normativa 243/02, mas sua antecessora, a IN 32/01, até o final da demanda" (fl. 15).

A contribuinte apresentou Certidão de Objeto e Pé, datada de 02/10/2008, que certifica que os autos encontram-se conclusos para sentença desde 17/02/2006 (fl. 12).

DO PROCEDIMENTO DA FISCALIZAÇÃO

Face à liminar concedida, e visando à garantia da constituição do crédito tributário, sob pena da ocorrência do instituto da decadência por ocasião do julgamento final da demanda, foi aberto Mandado de Procedimento Fiscal para a apuração de matéria pertinente ao preço de transferência pela IN SRF nº 243/2002.

No presente termo de fiscalização estão sendo apurados os fatos relativos aos anos-calendário de 2003 e 2004, mas o encerramento será parcial, relativo apenas ao ano-calendário de 2003.

A fiscalização adotou o seguinte procedimento:

- *Na apuração do preço de transferência relativo à importação de componentes consumidos no processo de produção, em que a contribuinte adotou o método PRL-60%, a diferença entre o ajuste apurado pela fiscalização (aplicando o artigo 12, inciso IV, alínea "b", da IN SRF nº 243/2002) e o apurado pela contribuinte (aplicando a IN SRF nº 32/2001, declarado na DIPJ/2004 - ano-calendário 2003), está constituída de forma "sub judice" (com exigibilidade suspensa), sem a aplicação da multa de ofício de 75%, e ficará aguardando nessa situação até o julgamento de mérito definitivo do Mandado de Segurança;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- *Na apuração do preço de transferência na importação pelo método PRL-20% (Preço de Revenda menos Lucro, com margem de 20%) e na exportação pelo método CAP (Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro), as diferenças apuradas pela fiscalização estão constituídas com a cobrança de multa de ofício de 75% e de juros de mora.*

DOS COMPONENTES IMPORTADOS PELA CONTRIBUINTE

A contribuinte atua no segmento de autopeças e acessórios para veículos automotores de alta tecnologia e com poucos concorrentes no mercado nacional.

No período fiscalizado fabricou, basicamente, produtos da linha de Bomba de Combustível e Sistemas de Freios e de Refrigeração (ar condicionado), e diversos componentes da sua linha de produção, como tubos do sistema de freios, tubos do sistema de combustível, tubos do sistema de refrigeração, etc.

A contribuinte, durante os 2 anos fiscalizados, importou, também, insumos diversos, para a fabricação de tubos de freios, de combustível e de refrigeração.

DOS PRODUTOS EXPORTADOS PELA CONTRIBUINTE

A contribuinte exportou, basicamente, produtos por ela fabricados, destacando-se, entre outros: módulo de combustível, tubo de aço eletro-soldado (diversos) e tubo de freio (diversos).

DA ESTATÍSTICA DO COMÉRCIO EXTERIOR DA CONTRIBUINTE

Nos anos-calendário de 2003 e 2004, a contribuinte realizou importação e exportação de/para pessoas vinculadas (sujeitas a ajuste de preço de transferência) e não vinculadas, conforme resumo à fl. 815.

DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – ANO-CALENDÁRIO 2003

<u>Da importação – método PRL-20%</u>

Para o ano-calendário de 2003, a contribuinte não fez ajuste de preço de transferência pelo método PRL-20%.

A fiscalização apurou ajustes para 6 itens importados de vinculadas - e que foram revendidos sem sofrer qualquer alteração – adotando o método PRL-20% (artigo 12, inciso IV, alínea "a", da IN SRF nº 243/2002). Vide Anexo nº 07.

Os preços praticados foram calculados de acordo com os documentos de importação. Foram considerados os valores de fretes e seguros internacionais e o imposto de importação (conforme artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 243/2002) e os estoques iniciais existentes no início do período de apuração (conforme artigo 12, §§ 1º, 2º e 3º, da IN SRF nº 243/2002). Vide Anexo nº 08.

Os preços-parâmetro foram calculados segundo o disposto no artigo 12, inciso IV, alínea "a", e §§ 7º, 8º e 9º, da IN SRF nº 243/2002. Vide Anexo nº 09.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O ajuste total apurado com relação às importações no ano-calendário de 2003, segundo o método PRL-20%, foi de R$ 507.276,57, conforme Anexos nºs 07 (Resumo Geral – Valor Passível de Ajuste no LALUR), 08 (Demonstrativo do Preço Praticado – Importação) e 09 (Demonstrativo do Preço-parâmetro – PRL-20%).

Da exportação – método CAP

A contribuinte não declarou o método e nem o valor de ajuste de preço de transferência de suas exportações realizadas no ano-calendário de 2003.

A fiscalização aplicou, então, o disposto no artigo 40, § único, da IN SRF nº 243/2002, adotando o método CAP (artigo 26 da IN SRF nº 243/2002).

O ajuste total apurado com relação às exportações no ano-calendário de 2003, segundo o método CAP, foi de R$ 7.153.940,81, conforme Anexos nºs 03 (Preço Praticado - Exportação) e 04 (Preço-parâmetro – método CAP; e Cálculo do Valor Passível de Ajuste no LALUR).

DOS CONTRATOS DE MÚTUO – DESPESAS DE JUROS INDEDUTÍVEIS

A contribuinte realizou diversos contratos de mútuos com a holding "TI Automotive Holdings Limited" (localizada no Reino Unido) e sua outra sócia "TI Automotive, Inc." (localizada nos Estados Unidos), conforme demonstrativo de fl. 817, apropriando os juros correspondentes, conforme a seguir sintetizado.

Data	Juros (R$)
10/11/1992	548.118,33
28/12/1992	823.080,00
12/03/1993	1.233.266,25
05/07/1995	4.543.653,08
14/10/1998	1.777.196,82
11/02/1999	1.006.401,49
08/10/1999	1.265.875,01
27/10/1999	1.866.750,00
05/07/2000	1.740.281,25
05/10/2000	1.269.437,51
Total	16.074.059,74

Entre os anos de 1992 e 2000, a contribuinte apropriou juros passivos, relativos aos supracitados mútuos. Em 09/09/2003, esses juros passivos totalizaram o valor de R$ 16.074.059,74.

Nessa mesma data (09/09/2003), a contribuinte alterou o seu contrato social para transformar o principal da dívida (R$ 84.026.856,00, correspondente a US$

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

28.755.700,00) em aumento de capital. Não estornou, porém, o saldo credor dos juros passivos sobre o que era, até então, a dívida.

Ao assim proceder, a contribuinte deixou de reconhecer na apuração do lucro real o valor de despesa que passou a ser desnecessária, uma vez extinta a obrigação principal.

Em outras palavras, a operação acertada com as sócias estrangeiras, contabilizada como se fosse empréstimo, acabou por revelar-se como aporte de capital. Assim sendo, as despesas de juros consideradas como necessárias entre 1992 e 2003 (cujo saldo somava R$ 16.074.059,74, em 09/09/2003) revelaram-se, a partir dessa data, desnecessárias para a fiscalizada.

Destaca a fiscalização que:

- *a contabilidade da fiscalizada registra, até a data da autuação, o referido valor de R$ 16.074.059,74, como juros passivos, sem que se tenha notícia de qualquer pagamento realizado a esse título; e*
- *a desnecessidade da despesa ficou caracterizada a partir de 09/09/2003, quando a suposta dívida foi convertida em capital.*

Fosse a operação caracterizada desde o início como aporte de capital, não haveria que se falar em juros passivos.

Os fatos supra descritos caracterizam a situação descrita no artigo 299, e §§ 1º e 2º, c/c artigo 249, ambos do RIR/99.

DA FORMA DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Devido à existência de liminar em mandado de segurança, os lançamentos do crédito tributário para o ano-calendário de 2003 estão constituídos em 2 processos apartados:

- *No processo nº 16561.000150/2008-63, a matéria relativa aos preços de transferência – método PRL-60%, com exigibilidade suspensa; e*
- *No processo nº 16561.000166/2008-76, as demais matérias, com constituição normal (com multa de ofício de 75% e juros de mora).*

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados, no presente processo (nº 16561.000166/2008-76), os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2003:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Auto de Infração	*fls. 796 a 801*	
Fundamento legal	*artigos 240, 241, 249, inciso I, e 299, e §§ 1º e 2º, do RIR/99*	
Crédito Tributário (em reais)	*4.153.673,49*	*Imposto*
	3.115.255,11	*Multa proporcional (75%)*
	2.804.144,97	*Juros de mora (cálculo até 28/11/2008)*
	10.073.073,57	*TOTAL*

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Auto de Infração	*fls. 802 a 807*	
Fundamento legal	*artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002*	
Crédito Tributário (em reais)	*1.463.364,03* *1.097.523,02* *987.917,05*	*Contribuição* *Multa proporcional (75%)* *Juros de mora (cálculo até 28/11/2008)*
	3.548.804,10	*TOTAL*

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 28/11/2008	*10.073.073,57* *3.548.804,10*	*IRPJ* *CSLL*
	13.621.877,67	*TOTAL*

- *Obs. Na apuração do IRPJ e da CSLL houve compensação do resultado negativo de períodos anteriores (FAPLI/FACS às fls. 878/879, os quais, no entanto, não alimentaram o SAPLI, conforme pesquisa de fls. 1027/1028).*

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 22/12/2008 (fls. 797 e 803), a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos (fls. 902/903), apresentou, em 21/01/2008, a impugnação de fls. 881 a 900, alegando, em síntese, o seguinte:

DOS FATOS

A fiscalização alega:

1. *indedutibilidade de despesas de juros associados a contratos de mútuo firmados entre a impugnante (como mutuaria) e outra empresa do grupo (como mutuante);*
2. *falta de adição ao lucro real de ajustes de preços de transferência relacionados à importação de mercadorias (método PRL-20%); e*
3. *falta de adição ao lucro real de ajustes de preços de transferência relacionados à exportação de mercadorias (método CAP).*

A impugnante verificou que, de fato, deixou de realizar os necessários ajustes de preço de transferência relacionados à importação (método PRL-20%). Dessa forma, está providenciando o recolhimento das exigências fiscais relacionadas ao ajuste de R$ 507.276,57, sendo que a respectiva guia será juntada aos autos tão logo seu pagamento seja efetuado.

Não obstante, a impugnante não pode concordar com as demais exigências, como se passa a demonstrar.

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO POR FALTA DE MOTIVAÇÃO

Dentre os requisitos materiais de validade do lançamento fiscal destaca-se a necessidade de motivação fática e legal do ato, ou seja, a Auto de Infração deve conter a descrição detalhada dos fatos que ensejaram sua lavratura, a indicação da infração e a menção expressa e precisa dos dispositivos legais supostamente infringidos.

Pelo ponto de vista da motivação fática, a fiscalização falhou em seu dever de indicar precisamente os fatos que teriam ensejado as acusações fiscais.

Tome-se por exemplo a acusação de descumprimento da legislação de preços de transferência na exportação de mercadorias. A fiscalização indica como fundamento fático da autuação a ausência de indicação de método de preço de transferência na DIPJ; no entanto, a impugnante indicou, sim, em sua DIPJ estar enquadrada na salvaguarda do artigo 35 da IN SRF nº 243/2002.

Com relação à motivação legal, a falha da fiscalização é ainda mais grave, o que pode ser percebido pela análise da acusação relativa à indedutibilidade de despesas de juros.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A fiscalização indica somente os artigos 249, inciso I, e 299 do RIR/99, que prevêem condições genéricas para a dedutibilidade de despesas, deixando de indicar a fundamentação legal específica sobre a dedutibilidade de juros, qual seja, o artigo 374 do RIR/99.

Além disso, a fiscalização não apresenta qualquer fundamentação legal – até porque inexistente – que versasse sobre a alegada relação entre (1) a extinção do valor principal do empréstimo e a dedutibilidade dos juros respectivos; ou (2) a extinção do valor principal do empréstimo mediante a conversão em capital e a desconsideração da natureza dos contratos de empréstimo.

Dessa forma, em virtude da falta de motivação fática e legal, deve-se reconhecer a nulidade do lançamento fiscal ora combatido, cancelando-se as exigências fiscais de IRPJ e CSLL nele consubstanciadas.

DA DEDUÇÃO DE DESPESAS DE JUROS SOBRE MÚTUOS CAPITALIZADOS

Uma cuidadosa leitura do Termo de Constatação Fiscal permite a conclusão de que a fiscalização considerou indedutíveis as despesas de juros apropriadas no período de 1992 a 2003, sob 2 argumentos:

1. *Com a conversão do valor principal dos empréstimos em capital, a impugnante deveria ter estornado o valor dos juros correspondentes e adicionado tal valor no cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, na medida em que a despesa de juros passou "a ser desnecessária, uma vez que ficou extinta a obrigação principal";*
2. *A conversão do empréstimo em capital teria demonstrado que, desde o início, tratava-se de aporte de capital, de forma que não haveria razão para a apropriação de juros passivos.*

Além dos 2 argumentos serem complementares entre si – na medida em que um pressupõe que os juros passaram a ser indedutíveis em virtude da extinção da obrigação principal do empréstimo e o outro pressupõe a descaracterização dos contratos de empréstimo – a impugnante demonstra que nenhum deles tem amparo fático ou legal.

<u>Do primeiro argumento fiscal – A conversão do valor principal do empréstimo em capital implicaria a necessidade de estorno e a indedutibilidade dos juros correspondentes</u>

A fiscalização não questiona a natureza dos empréstimos tomados pela impugnante, mas, ao contrário, reconhece que, durante o período em que o valor principal dos empréstimos representava uma obrigação da impugnante (passivo), as despesas com os respectivos juros seriam dedutíveis. Para o Fisco, contudo, quando o valor principal dos empréstimos foi convertido em capital, em setembro de 2003, os juros apropriados de 1992 até aquela data passaram a ser indedutíveis.

Assim, para a fiscalização, o ato de capitalização – absolutamente normal e corriqueiro – ocorrido mais de 10 anos após a apropriação das despesas de juros, seria capaz de alterar a dedutibilidade dessas despesas, conclusão essa que a impugnante não pode concordar.

Não há qualquer previsão legal que obrigue o estorno das despesas quando ocorrer a conversão da obrigação principal em capital social; que vincule a conversão de um empréstimo em capital social e a indedutibilidade das respectivas despesas com os juros decorrentes dessa obrigação.

A dedutibilidade de uma despesa está vinculada à sua normalidade e necessidade, sendo que a referida conversão em nada altera os requisitos legais para a determinação da dedutibilidade de uma despesa.

Nesse sentido, vale ressaltar que (1) os recursos obtidos através dessas operações foram efetivamente recebidos pela impugnante, por meio de contratos de empréstimo registrados no BACEN (doc. 02) e (2) os valores foram utilizados para a regular condução das atividades da impugnante, o que jamais foi questionado pela fiscalização.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, uma vez comprovada a efetiva execução dos contratos de empréstimo, demonstrada está a sua utilidade e necessidade para a impugnante.

Destaque-se que a apropriação das despesas de juros pela impugnante se deu em absoluto cumprimento ao regime de competência (artigo 177 da Lei nº 6.404/76 e artigos 251 e 374 do RIR/99).

Portanto, resta claro que não há – e nem poderia haver – fundamento legal para o entendimento de que a conversão de um empréstimo em capital importaria em estorno ou em indedutibilidade das respectivas despesas com juros, restando clara a absoluta improcedência do primeiro argumento utilizado pela fiscalização para fundamentar o lançamento.

<u>Do segundo argumento fiscal - A capitalização do valor principal do empréstimo demonstraria que, desde o início, a operação visava ao aporte de capital</u>

Não há como aceitar a conclusão de que a conversão dos valores principais dos empréstimos em capital social, ocorrida 11 anos após a tomada do primeiro empréstimo, tenha o condão de alterar a natureza da relação firmada entre a impugnante e sua vinculada estrangeira.

Não é possível concluir como correta a acusação de que a impugnante já saberia, desde 1992, que os recursos enviados pela vinculada estrangeira seriam convertidos em capital social após vários anos. Essa conclusão não faz qualquer sentido e, principalmente, não passa de alegação não comprovada pela fiscalização.

Não há qualquer norma no Direito Brasileiro que autorize a descaracterização de um empréstimo em razão de a extinção da obrigação principal ter sido viabilizada através da conversão em capital social. Em tese, a descaracterização dos referidos contratos só seria possível caso a fiscalização comprovasse e fundamentasse a ocorrência de simulação, o que não ocorreu no presente caso.

Oportuno trazer à colação importante decisão prolatada pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes sobre o tema (fl. 892).

Para derrubar de vez o argumento utilizado pela fiscalização, a impugnante apresenta tradução juramentada de carta enviada pela mutuaria à impugnante (doc. 03), na qual é expressamente confirmado que o valor dos juros em exame não foi perdoado e que a data de vencimento desses juros foi prorrogada para 31/12/2009. Assim, o pagamento dos juros foi convertido em obrigação principal pendente de cumprimento pela impugnante e, conseqüentemente, as despesas a ele relativas jamais poderiam ter sido desconsideradas pela fiscalização sob o argumento de que o correspondente valor teria sido convertido em capital principal.

Assim, resta comprovada a impossibilidade de descaracterização dos contratos de empréstimos e glosa da dedutibilidade dos respectivos juros.

<u>Do momento da glosa pretendida pelas autoridades fiscais</u>

Há, ainda, um aspecto adicional que deve ser considerado na solução da presente controvérsia.

A fiscalização apurou o valor dos juros acumulados desde a data da contratação dos empréstimos (1992 e outros) até a data da conversão do valor principal em capital (2003) e consideraram esse valor total de juros como indedutíveis no ano-calendário de 2003.

Não obstante, como esses juros foram considerados pela impugnante como despesas dedutíveis ao longo de 11 anos (entre 1992 e 2003), a fiscalização não poderia, simplesmente, glosar o valor total correspondente a tais despesas somente no ano-calendário de 2003, sob a justificativa de sua indedutibilidade, mas, sim, efetuar a glosa das despesas ano a ano e a respectiva apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

O equivocado procedimento da fiscalização, além de claramente não observar o regime de competência, acabou por resultar na lavratura de Auto de Infração em 2008 para exigir créditos de IRPJ e CSLL já atingidos pela decadência, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

Esse equívoco também denota a necessidade de pronto cancelamento da autuação ora atacada.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Da conclusão

Em vista do exposto, a impugnante requer o reconhecimento da regularidade de seu procedimento fiscal relativo à dedutibilidade dos juros associados a empréstimos cujos valores principais foram convertidos em capital, uma vez que (1) não há fundamento legal possível para suportar as acusações fiscais e (2) foram demonstradas a necessidade, a usualidade e a normalidade dos contratos de empréstimo e, por tal motivo, das despesas com os respectivos juros.

O reconhecimento da improcedência do lançamento fiscal também se faz necessário em virtude do demonstrado equívoco na realização das glosas pretendidas pela fiscalização em um único ano-calendário, o que resultou, inclusive, na cobrança de créditos tributários extintos pela decadência.

CÓPIA

DOS AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS A PESSOAS VINCULADAS

De acordo com a fiscalização, a impugnante não teria declarado em sua DIPJ informações relativas à apuração de ajustes de preços de transferência, o que supostamente autorizaria o Fisco a determinar eventuais ajustes de acordo com um dos métodos previstos na legislação.

A acusação fiscal pode ser assim resumida:

- *Premissa 1: a impugnante não declarou método de preço de transferência relativo à exportação de mercadorias;*
- *Premissa 2: a legislação autoriza que as autoridades fiscais calculem ajustes de preços de transferência de acordo com um dos métodos previstos na legislação, caso o contribuinte não tenha declarado o método aplicado:*
- *Conclusão: as autoridades fiscais teriam direito de apurar os ajustes de preços de transferência de acordo com o método CAP.*

A despeito da aparente lógica desse raciocínio, o fato é que todo a acusação está baseada em uma premissa falsa, o que implica necessariamente uma conclusão equivocada e inválida.

Isso porque, ao contrário do quanto alegado, a impugnante declarou em sua DIPJ a apuração de preços de transferência aplicável à exportação de mercadorias a partes relacionadas. A impugnante declarou na Ficha 38A da sua DIPJ/2004 - ano-calendário 2003 (doc. 04) que estava enquadrada nos artigos 35 ou 36 da IN SRF nº 243/2002.

Ou seja, a impugnante não indicou ajustes de preços de transferência para as exportações devido única e exclusivamente a dispensa ("safe harbour", salvaguarda) expressamente prevista na legislação (artigo 35 da IN SRF nº 243/2002).

Importante notar que a fiscalização não questionou as bases do cálculo do "safe harbour" declarado pela impugnante, mas, simplesmente, desconsiderou sua utilização para as exportações realizadas em 2003.

Assim, a mera comprovação de que a impugnante fez constar em sua DIPJ a referida salvaguarda faz com que a autuação caia, por evidente falta de motivação fática, sendo certo que qualquer tentativa da fiscalização de, somente agora, tentar revisar os correspondentes cálculos do "safe harbour" representaria alteração do critério jurídico do lançamento, não permitido pelo artigo 149 do CTN.

Não obstante, cumpre ressaltar que, mesmo que a referida revisão dos cálculos do "safe harbour" fosse possível e a fiscalização concluísse por sua desqualificação, seria mandatória a aplicação de todos os métodos de preços de transferência previstos na legislação para, então, aplicar-se o mais favorável ao contribuinte. Não pode a fiscalização simplesmente adotar o método que entender mais "apropriado", de acordo com suas convicções pessoais, tal como ocorreu com a aplicação do método CAP no presente caso. Há a necessidade de o Fisco

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

comprovar que, dentre os métodos existentes, está sendo aplicado aquele que resultou em menor ajuste.

Em vista do exposto, a impugnante requer o reconhecimento da improcedência do lançamento, seja pela acusação inverídica de falta de informação de método de preço de transferência na DIPJ, seja porque a fiscalização não comprovou a utilização do método mais favorável para a apuração dos ajustes propostos.

DO PEDIDO

Por todo o exposto, a impugnante requer que seja o Auto de Infração julgado improcedente em relação aos itens combatidos.

Com relação aos ajustes de preço de transferência relacionados à importação de mercadorias, a impugnante reconhece seu equívoco e está providenciando o recolhimento das respectivas exigências fiscais, sendo que a respectiva guia de pagamento será oportunamente juntada aos autos.

Analisando a impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância considerou-a procedente, cancelando integralmente o crédito tributário constituído de ofício. Eis a ementa de tal julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IMPORTAÇÃO. MÉTODO PRL-20%. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Não faz parte da lide a exigência relativa aos ajustes de preço de transferência relacionados à importação de mercadorias - método PRL-20% (Preço de Revenda menos Lucro, com margem de 20%), não contestada pela contribuinte.

EMPRÉSTIMO DE COLIGADA. APORTE DE CAPITAL. GLOSA DE DESPESAS DE JUROS. IMPROCEDÊNCIA.

Inexistindo prova de simulação (que os empréstimos contraídos pela contribuinte seriam, na realidade, aporte de capital) e padecendo o lançamento de vício insanável no aspecto temporal do fato gerador, exonera-se a exigência.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. EXPORTAÇÃO. "SAFE HARBOUR".

Considerando-se verídica a informação da contribuinte de que estava dispensada de apurar os preços de transferência relativos a suas exportações a coligadas, exonera-se a exigência.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.
Lançamento Improcedente.

Em razão do valor dos tributos e multa exonerada ter superado R$ 1.000.000,00, o Presidente da Turma Julgadora recorreu de ofício a este Conselho.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O Presidente da 5ª Turma da DRJ em São Paulo I – DRJ/SP1 recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c , art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, haja vista que no julgamento dos autos do qual resultou o acórdão nº 16-45.266 julgou procedente a impugnação apresentada, exonerando o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R$ 1.000.000,00.

Preenchidos os requisitos legais, conheço, portanto, do recurso de ofício.

2 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A exigência diz respeito às seguintes infrações:

- glosa de despesas de juros relativos a contratos de mútuo, consideradas indedutíveis;

- falta de adição ao lucro real de ajustes de preços de transferência relacionados à importação de mercadorias (método PRL-20%); e

- falta de adição ao lucro real de ajustes de preços de transferência relacionados à exportação de mercadorias (método CAP).

O crédito tributário referente ao método PRL-20% não foi alvo de impugnação, tendo o contribuinte recolhido o débito correspondente.

A matéria atinente à relatada demanda judicial diz respeito aos ajustes de preços de transferência relacionados à importação de mercadorias pelo método PRL-60%, cujo crédito tributário foi constituído em processo distinto.

2 NULIDADE

Alega a Recorrente que não houve motivação nas infrações referentes aos ajustes de preço de transferência na exportação e em relação à glosa de despesas de juros.

Os pressupostos legais para a validade do auto de infração são determinados pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal, a seguir transcrito:

> *Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*
>
> *I - a qualificação do autuado;*
>
> *II - o local, a data e a hora da lavratura;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A respeito da nulidade, o mesmo diploma legal assim dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1.º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2.º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3.º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior ***não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo****, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.* (grifo nosso)

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Compulsando os autos, constata-se que os autos de infração lavrados preenchem os requisitos elencados pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Pode-se até questionar mérito da exigência diante dos argumentos elencados pela Impugnante, mas nenhum deles possui o alcance suficiente para declaração de nulidade do lançamento.

Além disso, no caso concreto, não há qualquer dúvida quanto à ausência de prejuízo ao contribuinte, tanto que em sede de impugnação defendeu-se plenamente, despendendo com clareza e qualidade, todos os argumentos necessários ao pleno exercício de sua defesa.

Portanto, não há que se falar em cerceamento de defesa. Isso porque, não se constata qualquer prejuízo ao pleno exercício do contraditório e da ampla defesa por parte da Recorrente, aliás, prejuízo esse primordial à caracterização de nulidade, conforme apregoa o art. 60 do Decreto nº 70.235/72: "As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

referidas no artigo anterior **não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo".**

Assim sendo, sob os aspectos formais, não há qualquer mácula no auto de infração lavrado.

No mais, o agir da autoridade fiscal se deu no desempenho das funções estatais, de acordo com as normas legais e com respeito a todas as garantias constitucionais e legais dirigidas aos contribuintes.

Portanto, deve ser afastada esta arguição de nulidade.

3 GLOSA DE DESPESAS DE JUROS RELATIVOS A CONTRATOS DE MÚTUO

Em relação ao tema, considero que a decisão recorrida o analisou com muita propriedade, devendo ser confirmada por seus próprios fundamentos, os quais reproduzo com autorização do disposto no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99:

> *A contribuinte realizou diversos contratos de mútuos com coligadas no exterior, apropriando os juros correspondentes (total de R$ 16.074.059,74, entre os anos-calendário de 1992 e 2000).*
>
> *Em 09/09/2003, a contribuinte alterou o seu contrato social para transformar o principal da dívida (R$ 84.026.856,00, correspondente a US$ 28.755.700,00) em aumento de capital.*
>
> *Por esse motivo, a fiscalização entende que:*
>
> - *as operações contabilizadas como empréstimos, acabaram por se revelar como aporte de capital;*
> - *as despesas de juros, consideradas como necessárias entre 1992 e 2003, revelaram-se, a partir 09/09/2003, desnecessárias para a contribuinte;*
> - *fosse a operação caracterizada desde o início como aporte de capital, não haveria que se falar em juros passivos.*
>
> *Destaca a fiscalização que:*
>
> - *não houve estorno dos juros;*
> - *a contabilidade da contribuinte ainda registra o total de R$ 16.074.059,74 como juros passivos, não tendo ocorrido qualquer pagamento a esse título.*
>
> *Em sua defesa, a impugnante argumenta que:*
>
> - *não há qualquer previsão legal para o entendimento de que a conversão de um empréstimo em capital importaria em estorno ou em indedutibilidade das respectivas despesas com juros;*
> - *a fiscalização não comprova a acusação de que a impugnante já saberia, desde 1992, que os recursos enviados pelas coligadas no exterior seriam convertidos em capital social após vários anos; a fiscalização deveria comprovar a ocorrência de simulação, o que não ocorreu no presente caso; e*
> - *a apropriação das despesas de juros pela impugnante se deu em absoluto cumprimento ao regime de competência, de modo que a fiscalização não poderia, simplesmente, glosar o valor total*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

correspondente a tais despesas somente no ano-calendário de 2003, sob a justificativa de sua indedutibilidade, mas, sim, efetuar a glosa das despesas ano a ano e a respectiva apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Assiste total razão à impugnante, pois, além de não estar caracterizada a infração, a fiscalização equivocou-se no lançamento, conforme a seguir exposto:

Da não caracterização da infração

Não há, de fato, qualquer previsão legal para o entendimento de que a simples conversão de um empréstimo em capital - sem que esteja caracterizada e comprovada a simulação - importaria em estorno ou em indedutibilidade das respectivas despesas com juros.

Assim, a fiscalização deveria ter comprovado – mas não o fez - a ocorrência de simulação com relação às operações de empréstimo (que geram despesas de juros), as quais estariam mascaram um aporte de capital (que não gerariam as citadas despesas).

Observe-se que a fiscalização sequer menciona a figura da simulação, essencial para descaracterizar os atos jurídicos praticados pela contribuinte e suas coligadas.

Como bem argumenta a impugnante, não é razoável presumir que ela já saberia, desde 1992, que os recursos enviados pelas coligadas no exterior seriam convertidos em capital social após vários anos (em 2003).

E mesmo que fosse (apenas a título de argumentação), estaríamos diante de uma presunção simples, hominis, inaplicável no âmbito do Direito Tributário (regido, entre outros, pelo princípio da reserva legal) quando desacompanhada de indícios com densidade suficiente para permitir a formação da convicção sobre a vontade interna das partes.

A presunção simples é um meio de prova no âmbito do Direito Civil, mas, como instrumento de autuação, sofre restrições, conforme observa-se, entre outros, pelos seguintes Acórdãos do Conselho de Contribuintes:

> *"I.R.P.J. – OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITA - Após o advento do Código Tributário Nacional, que consagrou o princípio da reserva legal na atividade administrativa de lançamento, as exigências tributárias somente poderão ser formalizadas com prova segura, a cargo de quem alega, dos fatos que revelem o auferimento da receita passível de tributação, ou mediante a demonstração de que ocorreram aqueles fatos, expressamente arrolados pela lei, como presunções de omissões de receitas. Se é certo que as presunções hominis ou facti, não se prestam para alicerçar a incidência do Imposto sobre a Renda, como é cediço na doutrina e jurisprudência, impossível a manutenção da exigência quando se baseia em simples ilação. Recurso voluntário conhecido e provido" (Acórdão 101-92549, de 23/02/99). No mesmo sentido, Acórdão nºs 101-92729/99, 101-92319/98 e 101-92289/98.*
>
> *"IRPJ e OUTROS OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÕES COMUNS - A constatação no mundo factual de infrações capituladas como presunções comuns "de hominis", não têm o condão de transferir o ônus probante da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, a qual, para manter a respectiva imputação, deverá o fisco produzir provas hábeis e irrefutáveis da ocorrência da infração" (Acórdão 107-07334, de 10/09/2003).*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Caberia à fiscalização efetuar as diligências necessárias para confirmar, ou não, a existência do ilícito tributário, em obediência ao artigo 142 do CTN, in verbis:

> *"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*
>
> *Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".*

Se trata-se de uma simulação, tal fato deveria ter sido comprovado, não simplesmente presumido. Esse também é o entendimento do Conselho de Contribuintes:

> *"DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO - Não basta a simples suspeita de fraude, conluio ou simulação para que o negócio jurídico realizado seja desconsiderado pela autoridade administrativa, mister se faz provar que o ato negocial praticado deu-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN).*
>
> *SIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador, efetivamente, realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.*
>
> *NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO – Configura-se negócio jurídico indireto, quando um contribuinte se utiliza de um determinado negócio, típico ou atípico, para obtenção de uma finalidade diversa daquela que constitui a sua própria causa, em que as partes querem efetivamente o negócio e os efeitos típicos dele realizado e submete-se a sua disciplina jurídica" (Acórdão 101-94340, de 09/09/2003).*

Assim, (1) não havendo previsão legal no sentido de que a simples conversão de um empréstimo em capital - sem que esteja caracterizada e comprovada a simulação - importaria em estorno ou em indedutibilidade das respectivas despesas com juros; e (2) não restando comprovada a simulação dos atos praticados pela contribuinte, improcede a autuação relativa à glosa de despesas de juros.

<u>Do equívoco da fiscalização ao efetuar o lançamento</u>

Os juros glosados pela fiscalização no ano-calendário de 2003 foram contabilizados pela contribuinte, entre os anos-calendário de 1992 e 2000, segundo o regime de competência, conforme a seguir sintetizado.

Data	Juros (R$)
10/11/1992	548.118,33
28/12/1992	823.080,00
12/03/1993	1.233.266,25
05/07/1995	4.543.653,08
14/10/1998	1.777.196,82

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

11/02/1999	1.006.401,49
08/10/1999	1.265.875,01
27/10/1999	1.866.750,00
05/07/2000	1.740.281,25
05/10/2000	1.269.437,51
Total	16.074.059,74

CÓPIA

Considerando, conforme já mencionado, que não há qualquer previsão legal para o entendimento de que a conversão de um empréstimo em capital (ou mesmo a descaracterização desse empréstimo como tal) importaria em estorno das respectivas despesas com juros (no caso, no ano-calendário de 2003), a fiscalização não poderia, como bem argumenta a impugnante, simplesmente glosar o valor total correspondente a tais despesas somente no ano-calendário de 2003, mas efetuar a glosa das despesas ano a ano (de 1992 a 2000) e a respectiva apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Assim, mesmo se comprovada a infração – o que não ocorreu – o lançamento (relativo ao ano-calendário de 2003) padece de vício insanável no aspecto temporal do fato gerador (que teria ocorrido entre os anos-calendário de 1992 e 2000, já atingidos pela decadência).

Assim, também por esse motivo, improcede a autuação relativa à glosa de despesas de juros.

4. FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL DE AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA RELACIONADOS À EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS (MÉTODO CAP)

Segundo a Impugnante, o auto de infração teria ignorado o fato de ter sido informado na DIPJ de que estaria dispensada da comprovação, podendo confirmar comprovar a adequação dos preços praticados nas exportações para empresas vinculadas, no mesmo período, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação, nos termos dos artigos 35 e 36 da IN RFB 243/2002[1].

[1] Art. 35 A pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido, antes da provisão da CSLL e do imposto de renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, cinco por cento do total dessas receitas, considerando a média anual do período de apuração e dos dois anos precedentes, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nas exportações, do período de apuração, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação.
(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 382, de 30 de dezembro de 2003) (Vide Instrução Normativa SRF nº 382, de 30 de dezembro de 2003)
§ 1º Para efeito deste artigo, o lucro líquido correspondente às exportações para empresas vinculadas será apurado segundo o disposto no art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e na legislação do imposto de renda.
§ 2º Na apuração do lucro líquido correspondente a essas exportações, os custos e despesas comuns às vendas serão rateados em função das respectivas receitas líquidas.
§ 3º Não devem ser computadas, para fins de determinação do percentual estabelecido no caput, as operações de venda de bens, serviços ou direitos cujas margens de lucro, previstas nos arts. 24, 25 e 26, tenham sido alteradas nos termos dos arts. 32, 33 e 34.
(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 321, de 14 de abril de 2003)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nos termos do artigo 40 da IN SRF nº 243/2002[2], o contribuinte deveria fornecer à fiscalização a documentação que comprovasse a dispensa de comprovação dos preços de transferência na exportação (artigos 35 e 36 da IN SRF nº 243/2002).

Para a decisão de primeira instância, a falta de intimação para apresentação de tal comprovação implica o cancelamento da exigência, conforme excerto da decisão reproduzido a seguir:

> *Ocorre que em nenhum momento a contribuinte foi intimada nesse sentido.*
>
> *A fiscalização não observou a informação constante da DIPJ (de que a contribuinte estaria "enquadrada nos artigos 35 ou 36 da IN SRF nº 243/2002") e não atentou para a peculiaridade de que, ao contrário do que ocorre nas operações de importação (nas quais os contribuintes devem sempre apurar os preços de transferência), na exportação há situações nas quais os contribuintes estão dispensados dessa tarefa.*
>
> *Destaque-se que também consta da DIPJ informação de que a contribuinte não estaria sujeita a arbitramento (cálculo de ajustes), não se enquadrando na situação prevista no artigo 14 da IN SRF nº 243/2002, que dispõe que "as receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada, ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes".*
>
> *Assim, a fiscalização, equivocadamente, ao constatar que a contribuinte "não declarou o método e nem o valor de ajuste de preço de transferência de suas exportações realizadas no ano-calendário de 2003", simplesmente calculou o referido ajuste, sem intimar a contribuinte a fornecer a documentação que comprovasse a dispensa de comprovação dos preços de transferência na exportação.*
>
> *Ademais, mesmo se a fiscalização viesse a descaracterizar essas informações (cujo ônus lhe compete), comprovando ser inverídica, deveria intimar a contribuinte, dando-lhe a oportunidade de indicar um dos métodos de preços de transferência na exportação (definidos nos artigos 23 a 26 da IN SRF nº 243/2002) e efetuar os cálculos correspondentes. E apenas se houvesse a descaracterização do método escolhido pela*

Art. 36. A pessoa jurídica, cuja receita líquida das exportações, no ano-calendário, não exceder a cinco por cento do total da receita líquida no mesmo período, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação.
Parágrafo único. No cálculo da receita líquida de exportação a que se refere o caput devem ser também incluídas as receitas de vendas efetuadas para pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas em país com tributação favorecida.

[2] 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contribuinte por parte da fiscalização, esta poderia escolher um outro método (como o CAP, utilizado no caso em tela).

Nada disso aconteceu.

Dessa forma, há que se aceitar a informação da contribuinte de que estava dispensada de apurar os preços de transferência relativos a suas exportações a coligadas.

Em vista do acima exposto, há que se considerar improcedente a autuação relativa aos ajustes de preços de transferência relacionados à exportação de mercadorias.

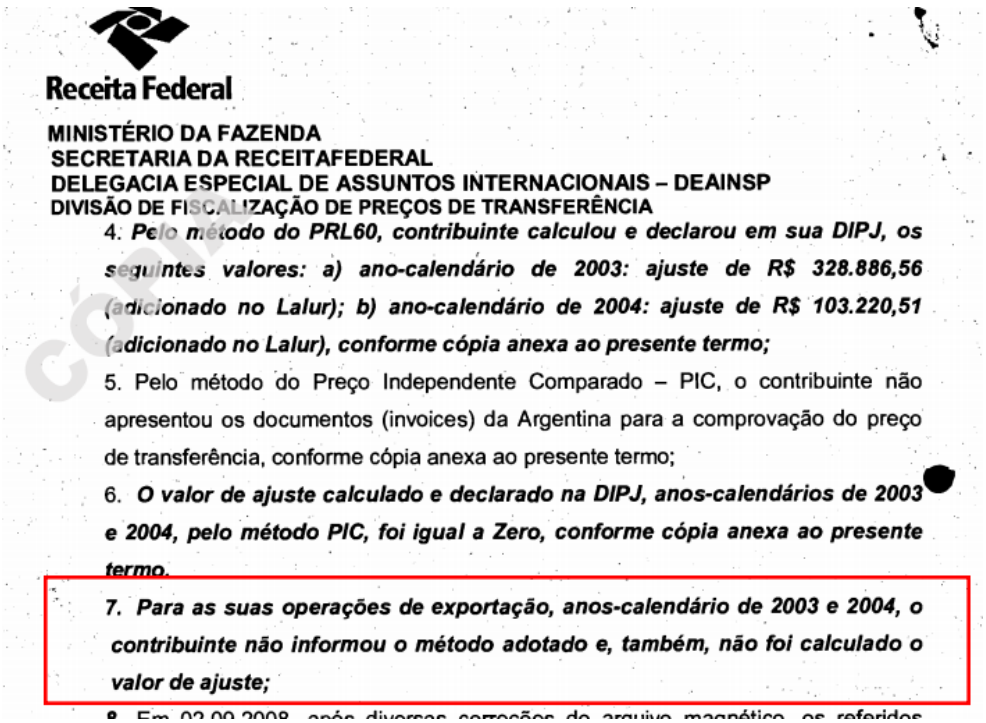
Deixa-se de analisar, por desnecessário, as demais alegações da impugnante.

Discordo da decisão recorrida.

À fl. 6-8 (Termo de Início de Fiscalização), a autoridade fiscal requereu nos itens 6 e 7 a relação de pessoas consideradas consideradas vinculadas (art. 23 da Lei nº 9.430/96) e memórias de cálculos, papéis de trabalho e documentos, que comprovassem os preços praticados, preços parâmetros e valores de ajustes. Ainda no Termo de Início de Fiscalização (fl. 13) o contribuinte foi intimado a apresentar arquivo contendo discriminação dos valores relativos a exportações (item 13 da intimação).

Embora tal intimação seja genérica nos pontos ora destacados e em outros itens requerem outras informações relacionadas a operações de importações, no mínimo, haveria uma dúvida se também a Fiscalização estaria requerendo informações relacionadas aos ajustes de preços de transferências relativos a exportações.

Tal dúvida, contudo, é dirimida ao examinar-se o Termo de Constatação e Intimação lavrado em 15/09/2008 - fl. 655 – em que a autoridade fiscal é taxativa ao tratar dos ajustes relativos às exportações. Veja-se excerto de tal intimação, com o destaque por mim inserido:



Receita Federal

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITAFEDERAL
DELEGACIA ESPECIAL DE ASSUNTOS INTERNACIONAIS – DEAINSP
DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

4. ***Pelo método do PRL60, contribuinte calculou e declarou em sua DIPJ, os seguintes valores: a) ano-calendário de 2003: ajuste de R$ 328.886,56 (adicionado no Lalur); b) ano-calendário de 2004: ajuste de R$ 103.220,51 (adicionado no Lalur), conforme cópia anexa ao presente termo;***

5. Pelo método do Preço Independente Comparado – PIC, o contribuinte não apresentou os documentos (invoices) da Argentina para a comprovação do preço de transferência, conforme cópia anexa ao presente termo;

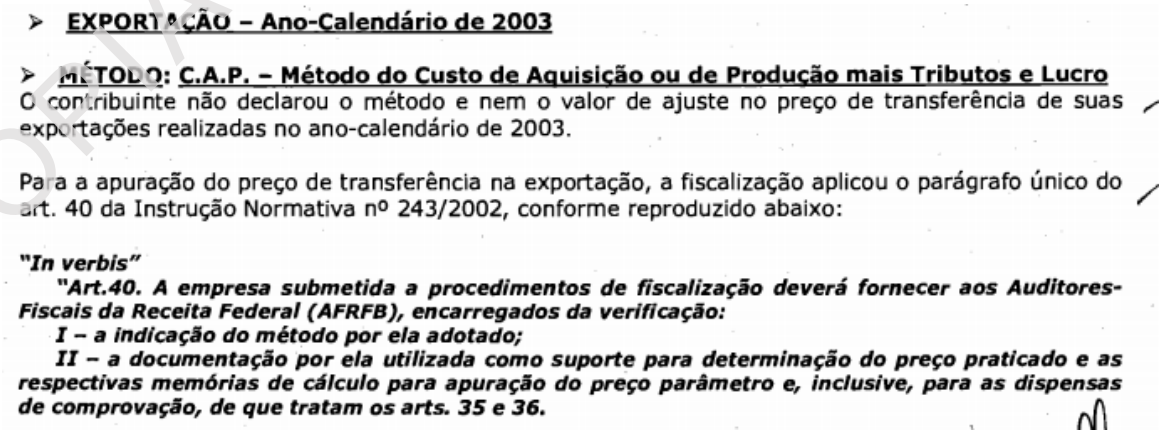
6. ***O valor de ajuste calculado e declarado na DIPJ, anos-calendários de 2003 e 2004, pelo método PIC, foi igual a Zero, conforme cópia anexa ao presente termo.***

7. ***Para as suas operações de exportação, anos-calendário de 2003 e 2004, o contribuinte não informou o método adotado e, também, não foi calculado o valor de ajuste;***

Por fim, o Termo de Constatação Fiscal que compõe auto de infração (fls. 824-83), reproduzido parcialmente a seguir, corrobora tal raciocínio ao fundamentar a exigência

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

com base no art. 40 da IN RFB nº 243/2002 que em seu inciso II determina que a documentação utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, inclusive para as dispensas de comprovação (salvaguardas):



➢ **EXPORTAÇÃO – Ano-Calendário de 2003**

➢ **MÉTODO: C.A.P. – Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro**

O contribuinte não declarou o método e nem o valor de ajuste no preço de transferência de suas exportações realizadas no ano-calendário de 2003.

Para a apuração do preço de transferência na exportação, a fiscalização aplicou o parágrafo único do art. 40 da Instrução Normativa nº 243/2002, conforme reproduzido abaixo:

"In verbis"

"Art.40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRFB), 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.

Assim sendo, entendo que houve sim intimações para que o contribuinte se manifestasse a respeito da ausência de ajuste relativa ao preço de transferência nas operações de exportação.

Por essas razões, e, com exceção justamente ao suposto erro cometido pela Fiscalização, alinho-me aos entendimentos contidos na declaração de voto que compõe a decisão recorrida, a qual transcrevo a seguir

> *É certo que o auditor fiscal cometeu algumas irregularidades na apuração desse crédito, não oferecendo oportunidade à contribuinte de comprovar o que estava declarado na DIPJ, mas, por outro lado, em sua impugnação, a empresa tampouco demonstrou que estava desobrigada aos ajustes, limitando-se a dizer que havia declarado a não obrigação de proceder aos ajustes, sem, no entanto, apresentar qualquer prova ou demonstrativo do que alega.*
>
> *De fato, a empresa aferra-se aos aspectos processuais do lançamento sem comprovar o ponto fundamental da não existência da obrigação de efetuar os ajustes de preços de transferência.*
>
> *Em lançamentos fiscais efetuados sem qualquer irregularidade o fato de a empresa apenas alegar e não comprovar o que alega já motivaria a manutenção do lançamento, todavia no presente caso, em virtude de falhas no próprio procedimento fiscal, a contribuinte faz jus a que se baixe em diligência o processo para que então ela possa apresentar as devidas comprovações de que é desobrigada a proceder aos ajustes lançados.*
>
> *Somente assim, após as devidas verificações, poder-se-ia exonerar o lançamento sem ofensa ao dever de proteger o crédito tributário.*
>
> *Sendo assim, faz-se necessária a baixa do processo em diligência para que a impugnante fundamente com provas o que alega.*

Por oportuno, em relação ao argumento contido na decisão recorrida de que "*mesmo se a fiscalização viesse a descaracterizar essas informações (cujo ônus lhe compete), comprovando ser inverídica, deveria intimar a contribuinte, dando-lhe a oportunidade de indicar um dos métodos de preços de transferência na exportação (definidos nos artigos 23 a*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

26 da IN SRF nº 243/2002) e efetuar os cálculos correspondentes. E apenas se houvesse a descaracterização do método escolhido pela contribuinte por parte da fiscalização, esta poderia escolher um outro método (como o CAP, utilizado no caso em tela)" , esclareço que até o ano-calendário de 2012 não havia previsão legal que previsse tal intimação, uma vez que somente com o advento da Lei nº 12.715/2012 é que instituiu-se tal obrigação. Destaco a redação do art. 20-A da Lei nº 9.430/96 acrescida pela Lei nº 12.715/2012:

> *Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) [grifo nosso]*
> *§ 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*
> *§ 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19, quando o sujeito passivo, após decorrido o prazo de que trata o caput: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*
> *I - não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*
> *II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pelo método escolhido; ou (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*
> *III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*
> *§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá o prazo e a forma de opção de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*

Além disso, em recente decisão (Acórdão 9101-002.313, sessão de 03/05/2016), a Câmara Superior de Recursos Fiscais analisou o tema, inclusive nas hipóteses em que a fiscalizada não aponta o método de apuração dos preços de transferência. Veja-se excerto do voto condutor do aresto:

> *O acórdão paradigma manifesta expressamente o entendimento quanto ao dever da Fiscalização em averiguar e utilizar o método mais favorável ao contribuinte, ou em demonstrar a impossibilidade de aplicação de outros métodos passíveis de utilização (isso em qualquer situação, ou seja, mesmo quando a fiscalizada não aponta o método de apuração dos preços de transferência).*
>
> *Tal entendimento, entretanto, não é o mais adequado, conforme passo a expor.*
>
> *O assunto em debate tem pertinência com a aplicação de ofício, do Método dos Preços Independentes Comparados - PIC para a apuração do preço-parâmetro dos princípios ativos importados pela Recorrente, haja vista o afastamento, pela autoridade fiscal, de um "quarto método"- Método das Margens de Lucros Operacionais -TNMM utilizado pelo contribuinte, o qual, segundo o voto condutor do acórdão recorrido, seria inaplicável em virtude de não estar contido na Lei nº 9.430/96, em virtude de o nosso ordenamento jurídico não prever a possibilidade de utilização do Método das Margens de Lucros Operacionais - TNMM.*
>
> *De acordo com o artigo 18 da Lei nº. 9.430/96, quanto à dedutibilidade dos custos, despesas ou encargos, relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações com pessoas ligadas, devem ser*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

aplicados os seguintes métodos: Preços Independentes Comparados - PIC, Preço de Revenda menos Lucro - PRL e Custo de Produção mais Lucro - CPL, sendo vedado ao contribuinte a aplicação de qualquer outro método, em desacordo com o princípio da reserva legal.

Sobre a questão da utilização do método mais benéfico, ou seja, aquele que resulte na maior dedução na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o art. 18, §§ 4º e 5º, da Lei nº 9.430/96 assim estabelece:

> *Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:*
>
> *(...)*
>
> *§4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subseqüente.*
>
> *§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.*
>
> *(...)*

Depreende-se do dispositivo legal acima que não há comando legal determinando ao Fisco a averiguação do método que seja mais favorável ao contribuinte.

Indubitavelmente a norma sob exame atribui aos contribuintes uma faculdade de empregar o método que resulte em maior dedução. Porém, não é possível concluir que, nos casos de procedimento de ofício, em que afastado o método adotado pelo contribuinte porque não autorizado na lei, essa norma também atribua ao Fisco o dever de buscar o resultado mais conveniente ao contribuinte e adotar o método que resulte em maior dedução, ou de demonstrar a impossibilidade de aplicação dos demais métodos.

O entendimento defendido pela recorrente bem como no acórdão trazido como paradigma de divergência do acórdão recorrido, de que não poderia o Auditor Fiscal ter aplicado de ofício o método PIC, sem antes demonstrar que este é mais benéfico para a pessoa jurídica do que os demais métodos de cálculo de preço de transferência, decorre de interpretação equivocada da norma em comento.

Com efeito, da faculdade atribuída ao sujeito passivo para escolher, dentre os três métodos estabelecidos em lei (PIC, PRL e CPL), aquele que resulte em maior dedução dos custos na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não resulta o dever de o Fisco realizar o cálculo pelos três métodos para, só então, em procedimento de ofício, empregar aquele mais favorável ao contribuinte.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais ¬ CSRF já decidiu nestes termos, indicando ainda várias outras decisões nesse mesmo sentido:

[...]

Desse modo, entendo que não merece reparo o acórdão recorrido que, em consonância com o artigo 18 e seus parágrafos da Lei nº 9.430/96, assim concluiu, cujos fundamentos também adoto como razão de decidir:

> *...*
>
> *Dessa forma, não vejo no procedimento fiscal o vício apontado pelo relator vencido, de que a fiscalização deveria demonstrar ser o método por ela utilizado o mais favorável ao contribuinte, porquanto a lei ao*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *dispor que o contribuinte poderá optar pelo método que lhe for mais favorável, não exigiu ou priorizou que a fiscalização efetuasse os cálculos pelos três métodos e então aplicar o mais favorável ao sujeito passivo.*
>
> *Sobre essa matéria, já tive oportunidade de acompanhar o voto do Conselheiro Marcelo Cuba Neto, no Acórdão nº 1201-001.161, contribuinte ROBERT BOSCH LIMITADA, que tratou assim da matéria:*
>
> > *Sobre a questão da utilização do método mais benéfico, ou seja, aquele que resulte na maior dedução, o art. 18, §§ 4º e 5º, da Lei nº 9.430/96 assim estabelece:*
> >
> > *[reproduz o dispositivo]*
> >
> > *Não há dúvida de que a norma sob exame atribui aos contribuintes uma faculdade de empregar o método que resulte em maior dedução. Todavia, não é possível concluir que essa norma também atribua ao Fisco, nos casos de procedimento de ofício, o dever de adotar o método que resulte em maior dedução, ou de demonstrar a impossibilidade de aplicação dos demais métodos.*
> >
> > *O entendimento defendido pela recorrente é fruto de uma errônea interpretação a contrario sensu da norma em comento. De fato, da faculdade atribuída ao sujeito passivo para escolher, dentre os três métodos estabelecidos em lei, aquele que resulte em maior dedução, não resulta, a contrario sensu, o dever de o Fisco, quando possível, realizar o cálculo pelos três métodos para, só então, empregar aquele mais favorável ao contribuinte.*

Desse modo, também não prevalece tal argumento da decisão recorrida.

Isso posto, voto por converter o julgamento em diligência devendo os autos retornar à unidade de origem para que seja intimado o contribuinte a apresentar as devidas comprovações de que era desobrigado a proceder aos ajustes lançados.

Para tanto, e havendo necessidade, a autoridade fiscal poderá intimar o contribuinte a apresentar documentos complementares e esclarecimentos adicionais que entender cabíveis.

Poderá ainda a autoridade fiscal apresentar os esclarecimentos que julgar necessários à melhor análise de tais fatos.

Ao final, a unidade de origem deve elaborar relatório circunstanciado sobre o resultado da diligência, cientificando o contribuinte de seu teor e abrindo-se prazo de 30 dias para que, querendo, manifeste-se sobre seu conteúdo (art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011).

(assinado digitalmente)
FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 31/07/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA