



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.000217/2008-60
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.917 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 02 de dezembro de 2021
Recorrente JOHNSON MATTHEY BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. §4º E §5º DO ART. 18 DA LEI Nº 9.430/96. PRERROGATIVA DO CONTRIBUINTE E DEVER DE OBSERVÂNCIA PELA FISCALIZAÇÃO. ADOÇÃO DE MÉTODO DIVERSO DAQUELE DECLARADO ANTES EM DIPJ. POSSIBILIDADE MESMO APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL.

O §4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 carrega comando o qual determina que, na eleição do método que limita a dedutibilidade dos valores praticados na importação (*preço parâmetro*), *será sempre adotado aquele menos oneroso, não se tratando de mera faculdade do contribuinte, mas de regra de apuração de bases de cálculo, a ser observada pelo próprio Fisco.*

Tendo em vista que as regras de *preços de transferência* têm como objetivo evitar a manipulação da precificação transnacional praticada entre partes relacionadas, por meio do controle da dedução de *custos* relativos aos preços fixados, não se justifica o prestígio a uma informação registrada em declaração anterior do contribuinte, quando a própria norma de apuração tributária, desconsiderando a materialidade dos *atos* envolvidos, impõe a observância do método que implica menor oneração fiscal.

Até a edição da MP nº 563/12 havia a possibilidade do contribuinte se valer, inclusive em face das Autoridades Tributárias, da adoção de outro método, mais favorável, em qualquer momento posterior à entrega da declaração correspondente ao período, inclusive quando já iniciada a fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil

de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.917 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16561.000217/2008-60

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 2.165 a 2.188) interposto pela Contribuinte em face do v. Acórdão n.º 1301-003.034 (fls. 2.146 a 2.157), proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, em sessão de 16 de maio de 2018, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.

A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ e CSLL, dos anos-calendário de 2003 e 2006, exigidas por meio de Auto de Infração lavrado contra a Contribuinte em razão de *ajustes* na observância e aplicação dos métodos de *preços de transferência*, inicialmente procedidos pela Contribuinte pela adoção do PRL20 (2003), pretendendo, depois, cambiar para o CPL, e compensações indevidas de prejuízos e bases de cálculo negativas (2006).

Registre-se, desde já, que a única *celeuma* que prevalece no presente feito é em relação ao tema da *possibilidade de a contribuinte pleitear, após o início do procedimento de fiscalização, apuração de preços de transferência por método diferente daquele informado em DIPJ*.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

JOHNSON MATTHEY BRASIL LTDA. recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 1653.562 proferido pela 5ª Turma da Delegacia de Julgamento em São Paulo/SP1 que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

Em relação ao crédito tributário exonerado, em razão do montante de tributos e multas cancelado, não houve interposição de recurso de ofício.

Por bem refletir o litígio até aquela fase processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância, complementando-o ao final:

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 382/386, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, para fins de verificar a observância da legislação de preços de transferência (juros e operações de importação) no ano-calendário de 2003, constatou-se o seguinte:

DOS JUROS

Com relação ao juro praticado entre a contribuinte e vinculadas, a fiscalização constatou que não houve excesso de juros.

DAS IMPORTAÇÕES

Em 31/08/2007, por meio do Termo de Início de Fiscalização, a contribuinte foi intimada a informar o método de ajuste adotado, apresentando as planilhas de memórias de cálculo.

Em 22/10/2007, a contribuinte entregou CD ROM (fl. 08) com planilhas de memórias de cálculo do método CPL (Custo de Produção mais Lucro) (fls. 25/39).

Em 23/10/2007, entregou DIPJ retificadora (fls. 267/284), alterando, na Ficha 41 – Operações com o Exterior – Importações (Saídas de Divisas), o método PRL20 (Preço de Revenda menos Lucro de 20%) para CPL, mantendo R\$ 0,00 como valor de ajuste a ser adicionado ao lucro real. Destaca a fiscalização que essa DIPJ retificadora foi entregue após iniciada a fiscalização.

Em 24/03/2008, apresentou CD ROM (fl. 79) com planilhas de memórias de cálculo do método CPL, e, em 02/06/2008, apresentou CD ROM (fl. 152) com planilha de preço praticado retificada (fls. 166/175).

Do cálculo de ajustes segundo as normas dos preços de transferência Os preços praticados estão demonstrados no Anexo 2 (fls. 287/307).

Os preços-parâmetro (método PRL20) estão demonstrados no Anexo 3 (fls. 308/371). Foi seguido o determinado pelo artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo artigo 2º da Lei nº 9.959/2000, regulamentado pelo artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

O total de ajuste no ano-calendário de 2003, de R\$ 6.442.382,71, está demonstrado no Anexo 1 (fls. 285/286) e deve ser adicionado ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Destaca a fiscalização que a contribuinte não ofereceu qualquer ajuste à tributação (Ficha 09A da DIPJ/2004, fl. 27).

Do saldo insuficiente de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL Em consequência da autuação foram constatados saldos insuficientes de prejuízos fiscais (R\$ 395.898,43) e de base de cálculo negativa da CSLL (R\$ 124.267,04) para o ano-calendário de 2006, que devem ser glosados, conforme a seguir sintetizado (valores em reais):

Prejuízos fiscais		
Ano-calendário	Prejuízo compensado	Saldo de prejuízos
2003	2.009.962,08	3.681.281,30
2004	1.903.870,48	1.777.410,82
2005	1.355.202,51	422.208,31
2006	818.106,74	(395.898,43)

Base de cálculo negativa da CSLL		
Ano-calendário	Prejuízo compensado	Saldo de prejuízos
2003	2.009.962,07	3.952.912,69
2004	1.903.870,48	2.049.042,21
2005	1.355.202,51	693.839,70
2006	818.106,74	(124.267,04)

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos aos anos-calendário de 2003 (preços de transferência) e 2006 (compensações indevidas):

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Fundamento legal	artigos 241, 247, 250, inciso III, 251, § único, 509 e 510 do RIR/99	
Crédito Tributário (em reais)	1.220.415,91	Imposto
	915.311,93	Multa proporcional (75%)
	777.741,01	Juros de mora (cálculo até 28/11/2008)
	2.913.468,85	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Fundamento legal	artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigo 58 da Lei nº 8.981/95; artigo 16 da Lei nº 9.065/95; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 37 da Lei nº 10637/2002	
Crédito Tributário (em reais)	417.054,12	Contribuição
	312.790,58	Multa proporcional (75%)
	276.336,99	Juros de mora (cálculo até 28/11/2008)
	1.006.181,69	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 28/11/2008	2.913.468,85	IRPJ
	1.006.181,69	CSLL
	3.919.650,54	TOTAL

Obs: Com relação ao ano-calendário de 2003, houve a compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e da base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 30/12/2008, a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 28/01/2009, a impugnação de fls. 442/468, alegando, em síntese, o seguinte:

(...)

O artigo 40 da IN SRF nº 243/2002 garante que, se o contribuinte indica um método no início da fiscalização, esse método deve ser aceito. E isso independentemente do declarado na DIPJ. Aliás, se o declarado na DIPJ fosse definitivo e vinculante, a fiscalização não precisaria pedir ao contribuinte que indicasse o método, visto que bastaria consultar a DIPJ.

DAS REGRAS RELATIVAS AOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Antes de apresentar suas razões de mérito, a contribuinte apresenta breve histórico da legislação brasileira que regula as regras de preço de transferência (fls. 447/452).

DA AFRONTA À LIBERDADE DE ESCOLHA DO MÉTODO PELO CONTRIBUINTE

Como visto, a autuação fundamentou-se exclusivamente no fato de a impugnante ter informado em sua DIPJ o método PRL.

Entretanto, a impugnante apresentou, em 23/10/2007, DIPJ retificadora, apresentando os cálculos de preço de transferência segundo o método CPL, visto que, após rever os cálculos efetuados na ocasião do preenchimento da DIPJ original, chegou à conclusão de que o método CPL era o mais adequado à realidade da operação da impugnante.

Destaque-se que, de acordo com a Lei nº 9.430/96, o contribuinte não somente tem a opção de escolher qual método aplicará, mas também o benefício de, no caso de eventual erro que o leve a indicar o método menos favorável, que este seja substituído, até mesmo de ofício, pelo outro método menos gravoso.

No caso presente, a opção pela adoção de um método mais favorável foi realizada pela impugnante no início do procedimento de fiscalização, nos exatos termos, inclusive, do que dispõe a IN SRF nº 243/202.

A amplitude do § 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 é tamanha que levou o professor Gerd Rothmann a concluir que a opção pelo método mais conveniente pode ser feita pelo contribuinte até mesmo no momento da impugnação.

Outro não é o entendimento que vem sendo adotado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, quando chamado a apresentar sua interpretação acerca do artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96, como se apreende dos julgados transcritos às fls. 456/457.

Na presente autuação, é curioso e absurdo o fato de, após conduzir os trabalhos de fiscalização por quase um ano e meio analisando os cálculos efetuados pela impugnante segundo o método CPL, a fiscalização abruptamente descartou todas as informações entregues pela impugnante.

Ressalte-se que a fiscalização não teve qualquer motivo que justificasse a desconsideração do método CPL, visto que foram entregues absolutamente todas as informações requeridas pela fiscalização.

Não há dúvidas que se os cálculos segundo o método CPL apresentassem maior ajuste, tais cálculos não seriam desconsiderados pela fiscalização.

Assim sendo, mostra-se cristalina a improcedência da autuação.

DO MÉTODO CPL ADOTADO PELA IMPUGNANTE

De modo a auxiliar a compreensão das planilhas apresentadas ao longo da ação fiscal e novamente anexados à presente impugnação, a impugnante apresenta, às fls. 458/462, roteiro contendo todos os passos necessários para a determinação do preço-parâmetro de acordo com o método CPL. Tal roteiro já constava das planilhas entregues à fiscalização.

Para fins do roteiro, a seguir sintetizado, tomou-se como exemplo o produto importado pela impugnante identificado nas planilhas apresentadas na impugnação (doc. 03) sob o part number RE 307.219.40, produzido no lote nº RE 2165/8011. Total de peças produzidas: planilha “Detalhamento de material importado – ano 2003/Custo de produção” (doc. 03);

Composição unitária de cada peça: Certificados INTI (doc. 04) e planilhas “Faturas T – ano 2003” (doc. 03) e “Faturas RH – ano 2003” (doc. 03);

Custo médio unitário direto de cada peça: planilha “Detalhamento de material importado – ano 2003/Custo de produção” (doc. 03) e cópia das faturas das aquisições das matérias-primas (doc. 05);

· Custos indiretos unitários: planilha “Rateio de custos indiretos” (doc. 06);

· Custo médio total do produto: soma do custo médio unitário direto com o custo indireto unitário; e

Com os passos descritos às fls. 458/462, acima sintetizados, é possível se extrair o preço-parâmetro apenas e tão somente com base nos documentos apresentados no curso da ação fiscal e, novamente, acostados à presente peça.

Aplicando-se tal exemplo para todos os produtos importados pela impugnante no ano-calendário de 2003, verifica-se que todos os custos informados pela Johnson Matthey Argentina coincidem com os anteriormente informados quando da apuração dos preços-parâmetro com base no método CPL.

Demonstra-se, assim, a correta apuração dos preços-parâmetro pela impugnante com base no método CPL no ano-calendário de 2003, razão que, por si só, deve gerar o cancelamento do Auto de Infração.

DA INADMISSÍVEL PRESUNÇÃO ABSOLUTA EM QUE SE FUNDOU A AUTUAÇÃO

Como se não bastasse todo o acima exposto, a eleição arbitrária de um único método de preço de transferência e o abandono dos demais previstos na Lei nº 9.430/96 ainda implica, no caso concreto, a criação de uma presunção absoluta, não admitida pelo Direito pátrio e expressamente vedada pela referida lei.

Ao criar as regras de preços de transferência, a Lei nº 9.430/96 só poderia criar, como de fato criou, presunções relativas, e não presunções absolutas.

A presunção é relativa porque, determinado o preço-parâmetro por um dos métodos previstos na lei, o contribuinte tem o direito de demonstrar que tal preço-parâmetro não reflete o valor de mercado no caso concreto, mormente se utilizar para tanto um dos outros métodos previstos na própria lei.

Assim, deve ser garantido o direito da impugnante de demonstrar a adequação do valor de suas importações aos parâmetros de mercado, cancelando-se o Auto de Infração ora impugnado.

(...)

DO PEDIDO

Por todo o exposto, requer a impugnante que seja cancelada integralmente a exigência.

Por fim, protesta por todos os meios de prova em Direito admitidos.

Analizando a impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância julgou-a parcialmente procedente, cancelando a exigência referente à insuficiência de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL, de períodos anteriores, compensados indevidamente.

O contribuinte foi intimado da decisão em 10 de junho de 2014 (fl. 2092), apresentando recurso voluntário de fls. 2094-2108 em 02 de julho de 2014. Em resumo, reafirma os termos de sua impugnação, argumento que a IN SRF 243/2002 seria ilegal e requerendo a adoção de outros métodos para cálculo dos ajustes referentes ao preço de transferência, diferente daqueles indicados na DIPJ e adotados pela fiscalização na realização do lançamento.

É o relatório.

Como visto, a DRJ deu provimento parcial à Impugnação da Contribuinte (fls. 559 a 576) apenas para cancelar as exações referentes às compensações de *resultados negativos*, mas mantendo integralmente a acusação referente a adoção do método de preços de transferência. Inconformada, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário a este E. CARF, em suma, reiterando suas alegações de *defesa* sobre a matéria remanescente, inclusive a possibilidade de se alterar o método da referida *sistemática antielisiva*, após o início da fiscalização.

Conforme mencionado, a C. Turma Ordinária *a quo*, negou provimento ao *Apelo*, mantendo tais exigências.

Intimada, a Fazenda Nacional não opôs Embargos de Declaração.

Contra tal novo revés, a Contribuinte também não opôs Declaratórios, apresentando, diretamente, o Recurso Especial ora sob análise, demonstrando a existência de suposta divergência jurisprudencial, regimentalmente exigida, trazendo Acórdãos *paradigmas* sobre o tema da possibilidade de apresentação de novo cálculo e eleição de método de preços de transferência durante o procedimento de fiscalização, com base no §4º do art. 18 da lei nº 9.430/96.

Processado, o Recurso Especial da Contribuinte foi admitido, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 2.242 a 2.258, dando prosseguimento ao julgamento do tema, concluindo pela similitude fática dos Acórdãos *paradigmas* com a presente demanda e demonstração de dissídio jurisprudencial.

Ciente, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 2.260 a 2.264), não questionando o conhecimento do *Apelo* Especial, mas, exclusivamente, pugnando pelo seu desproimento.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Fl. 9 do Acórdão n.º 9101-005.917 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16561.000217/2008-60

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Contribuinte, como atestado anteriormente no r. Despacho de Admissibilidade. Considerando a data de sua interposição, seu cabimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67, do Anexo II, do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Fazenda Nacional não questiona o conhecimento do Recurso Especial do Sujeito Passivo.

Considerando o silêncio e a inércia da Fazenda Nacional, uma simples análise dos v. Acórdãos *paradigmas* nº 1202-000.822 e nº 1401-002.280, trazidos para questionar a matéria da possibilidade legal do contribuinte eleger, mesmo após o início da fiscalização, o método de preços de transferência que lhe é mais favorável, revela a certa similitude fática e a notória presença da divergência com o entendimento estampado no v. Acórdão nº 1301-003.034, ora recorrido.

Frise-se que, ainda que o I. Relator tenha trazido *dois* fundamentos para a negativa do Recurso Voluntário julgado, o *segundo*, lá abordado, referente a possibilidade da aplicação do disposto no art. 20-A, incluído na Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 12.715/2012, ao presente feito, tem clara natureza subsidiária.

Se revertido o entendimento quanto à matéria efetivamente tratada pela Contribuinte em Recurso Especial - da possibilidade jurídica de escolha do método após a instauração de procedimento de fiscalização, com base na redação do §4º do art. 18 da mesma Lei nº 9.430/96 (referente ao *primeiro* fundamento do I. Relator) - o crédito tributário sob debate seria integralmente afetado, de modo que não se aventa aqui a insuficiência recursal ou a inutilidade da reclamação.

Frise-se que, como foi apenas demonstrada divergência sobre tal *primeiro* debate jurídico, submetido a legislação própria e específica, as alegações meritorias do *Apelo* cujo fundamento extrapola essa referida matéria legal estão fora da delimitação recursal e não serão analisadas.

No mais, arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, entende-se por conhecer do *Apelo* interposto pela Contribuinte, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 2.242 a 2.258.

Mérito

Uma vez conhecido do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, passa-se a apreciar a singular matéria submetida a julgamento, qual seja, a *possibilidade de apresentação de novo cálculo de preços de transferência durante o procedimento de fiscalização, com base no §4º do art. 18 da lei nº 9.430/96*.

Sobre o tema, alega a Recorrente, em suma, que *da leitura do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96, que regulamenta o cálculo do preço de transferência nas operações de importação, o legislador brasileiro possibilitou ao contribuinte adotar o método que resultasse no preço parâmetro mais elevado*.

Acrescenta, pugnando que *a norma acima não confere somente um direito ao contribuinte de escolher o método que lhe for mais favorável, mas também impõe um dever à d. fiscalização de adotar o método que resulte no preço parâmetro mais elevado. Assim, se o contribuinte não indicar o método utilizado para cálculo do preço de transferência ou se a d. fiscalização desconsiderá-lo, as dd. autoridades fiscais deverão observar o método que resulte em menor ajuste*.

E conclui, dizendo que o *referido dispositivo [art. 40 da Instrução Normativa n.º 243/02] deve ser interpretado em conjunto com o disposto no parágrafo 4º do artigo 18 da Lei n. 9.430/96 acima transcrito, ou seja, somente na falta de indicação do método pelo contribuinte ou caso a documentação apresentada seja insuficiente ou imprestável para apurar o preço parâmetro, a d. fiscalização deverá se utilizar de um dos métodos previsto na legislação para cálculo do preço de transferência, aplicando o método mais favorável ao contribuinte*.

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

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

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

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

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

No v. Acórdão recorrido, assim entendeu o I. Relator, no seu voto prevalente:

Pois bem, não há dúvidas de que seria possível a utilização tanto do método PRL20 quanto do método CPL.

Contudo, para fins de ajustes relativos a preços de transferência, embora o contribuinte tenha direito a optar, entre os critérios fixados por lei, pelo método lhe entenda mais favorável, tal opção está sujeita a marcos temporais.

Para o contribuinte o momento adequado para demonstrar qual foi a sua opção, entre os métodos passíveis de adoção, para cálculo do preço de transferência, informando-a em sua DIPJ. A esse respeito, veja-se o disposto no § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996: (...)

Portanto, na entrega da DIPJ pode o contribuinte optar pelo método que lhe for mais favorável. Digo mais, antes de iniciado o procedimento fiscal, poderia o contribuinte retificar sua DIPJ e até mesmo alterar o método inicialmente utilizado.

No entanto, há que se observar que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte, nos termos do §1º do artigo 7º do Decreto 70.235/72, in verbis: (...)

Nesse sentido, observe-se a Solução de Consulta Interna SCI Cosit nº 20/2009, que conclui o seguinte: (...)

Há que se observar, ainda, que o artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96 não impõe à fiscalização a apuração dos preços de transferência por mais de um método e a escolha do mais favorável ao contribuinte. Essa é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização. Nesse sentido, convém destacar o disposto no artigo 40 da IN SRF nº 243/2002: (...)

Esses são os fundamentos centrais e determinantes do v. Aresto ora combatido, em relação à matéria sob julgamento.

Fica muito claro e evidente que toda a contenda orbita em torno da interpretação do §4º, do art. 18 da Lei nº 9.430/96 (secundariamente, regulado pelo art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 243/02, dentro da interpretação do Poder Executivo).

Posto isso, o tema não é novo, já tendo, por diversas vezes, este Conselheiro lhe apreciado, desde o âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, acatando e endossando a pretensão dos contribuintes - que revela-se procedente e juridicamente arrimada.

Vale, aqui, colacionar o teor do §4º, art. 18 da Lei nº 9.430/96, na sua redação vigente ao tempo dos *atos geradores* e da fiscalização:

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

(...)

§4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

Como se observa, a legislação nacional não impõe ao contribuinte ou à Fiscalização a adoção de algum método específico ou *mais adequado* às operações sujeitas às regras de preços de transferências, inexistindo ordem ou preferência na sua seleção (*até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos*) - com exceção de transações envolvendo *commodities* sujeitas a precificação no mercado de bolsa de mercadorias e futuro.

Na verdade, foi conferido pelo Legislador ao contribuinte o direito de se submeter ao método que resulta na menor oneração fiscal (*será considerado dedutível o maior valor apurado*). Mas além disso, observando a dicção e a adoção pelo Legislador do termo *será* (ou invés de *poderá*), não se está diante de mero modal facultativo, mas, sim, de imposição legal referente à dedutibilidade dos custos sujeitos a tal sistemática, não havendo, aqui, discricionariedade ou possibilidade lícita para a Fiscalização adotar outro método, que não aquele que mais benéfico ao contribuinte.

A cogência da norma não pode ser afastada, nem pela declaração prévia em DIPJ (de natureza informativa, ao tempo de sua transmissão), sendo verdadeira norma de apuração de base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que comanda (*será*) a adoção do *maior valor apurado* encontrado, pela aplicação de diversos métodos às operações colhidas.

Frise-se que as regras de *preços de transferência*, as quais, dentro de sua classificação como elementos de uma norma antielisiva específica, têm como único objetivo coibir a manipulação da precificação praticada entre partes relacionadas, precisamente por meio do controle da dedução dos preços e *custos* avençados internacionalmente, de modo *intragrupo* – rigidamente limitando, assim, a redução ou a calibração artificial da carga tributária regional (dentro de cenário global), incidente sobre essas suas operações *internas* de circulação extraterritorial de mercadorias.

Nesse sentido, a *dedutibilidade* dos valores sujeitos a tal regramento e metodologia é permeada por artificialidades e ficções legais, diversamente de custos e despesas ordinárias, onde prestigia-se a verdade material e a real expressão valorativa, econômica e financeira dos eventos concretamente ocorridos.

Não é lógico - e nem se harmoniza a tal sistemática - o prestígio a uma informação voluntariamente registrada na declaração do contribuinte, diante de determinada circunstância factual ao tempo de seu preenchimento, quando a própria norma, desconsiderando a materialidade os *fatos* envolvidos, já determina a observância de método de limitação de deduções – o qual, repita-se: deve implicar em menor oneração fiscal.

E, conforme alegado, as disposições do art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 não justificam o excesso de *rigidez* e a inobservância do comando legal examinado. Confira-se seu teor:

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.

Primeiramente, tratando-se de normativo infralegal, este não pode contrariar previsão expressa em Lei, devendo ser interpretado de acordo com a legislação de hierarquia kelseniana *superior*, sem restringi-la ou limitar o alcance do seu teor prescritivo. Assim, considerando o comando do §4º, do art. 18 da Lei nº 9.430/96, que impõe que *na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado*, a aplicação

de um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa deve sempre se escolher, na eleição a ser procedida, aquele que implica em menor onerosidade tributária ao contribuinte.

Além disso, no presente caso, é incontroverso que a Contribuinte apresentou novos cálculos referentes à adoção do método CPL e retificou sua Declaração - os quais a Fiscalização simplesmente desconsiderou, prendendo-se apenas à informação da DIPJ *original* - não se tratando de carência de informações e documentos ou de sua imprestabilidade, mas, sim, perfeitamente, da hipótese legal *de utilização de mais de um método*, tratada no §4º, do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Ora, se o *solo* objetivo da norma é coibir a manipulação da precificação praticada entre partes relacionadas, por meio da imposição de diversos métodos de cálculo para se alcançar o limite artificial dos custos (*preços*) dedutíveis, sendo determinada a adoção do resultado mais favorável ao contribuinte, que interesse tem a Fiscalização de prestigiar informação contida em obrigação acessória antiga, anterior, em *desfavor* de documentação posteriormente apresentada, atualizada, referente a outro método, considerando desdobramentos da fiscalização sofrida, mas da constituição do crédito tributário relativo a tais deduções?

Na verdade, tal comando e prerrogativa prevaleceram até a edição da MP nº 563/12, que inseriu o art. 20-A na Lei nº 9.430/96 (norma procedimental, de aplicação imediata, nos termos do art. 144 do CTN – dentro do entendimento *peçoal* desse Conselheiro, diga-se), limitando temporalmente a adoção do método. Esse é o comentário do Prof. Luís Eduardo Schoueri¹:

Portanto, parece correto afirmar que, até o advento das alterações promovidas pela Medida Provisória 563/2012, havia a possibilidade de o contribuinte utilizar-se do direito à escolha do método a qualquer momento posterior à declaração, mesmo que na sua impugnação. O que mudou, apenas, foi a restrição à mudança do método, após o início da fiscalização, permanecendo, entretanto, a regra do menor ajuste; (...)

Ainda no que concerne a escolha do método, entende-se que até as alterações levadas a cabo pela Lei nº 12.715/2012, o contribuinte podia utilizar-se deste direito a qualquer momento posterior à declaração, mesmo que na impugnação, aplicando sempre o método que lhe for mais conveniente. A partir de 2013, existe procedimento próprio para a desqualificação do método escolhido pelo contribuinte.

Ainda, o I. Relator do v. Acórdão recorrido invoca §1º do artigo 7º, do Decreto 70.235/72, o qual dispõe que *o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores* e a Solução de Consulta Interna SCI CPSIT nº 20/2009 que da mesma forma, tratando inclusive de fiscalizações relativas a ajustes de preços de transferência, conclui, no mesmo sentido, afirmando que *após o início da ação fiscal, o contribuinte não se encontra em situação de espontaneidade para alterar opções por ele antes*

¹ Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed. Dialética : São Paulo, 2013. p. 450.

realizadas em declaração. Conferindo todo respeito e admiração a tal I. Conselheiro e seu trabalho, diverge-se, entendendo que tais *normas* não socorrem o lançamento de ofício combatido pela Contribuinte.

Em relação ao Decreto nº 70.235/72, temos que esta é uma norma processual (conteúdo instrumental, de ampla abrangência, dentro da legislação tributária), que no seu art. 7º veicula previsão geral, ampla e anterior às regras especial antielisivas específicas inseridas na Lei nº 9.430/96, que tem teor material, referente a determinação da base de cálculos dos tributos sobre renda. Em termos de *preço de transferência*, a *espontaneidade é relativa – se não, desprezível* - e perde seu sentido, como antes aduzido, diante do *fim* almejado pelo regramento.

Também é possível, aqui, acrescer que o regramento geral e anterior não se sobrepõe à norma especial, específica e posterior.

E, por fim, o disposto na Solução de Consulta Interna SCI COSIT nº 20/2009, em razão de ser ato institucional, de orientação do Poder Executivo, guardando *inferior* hierarquia kelseniana, sucumbe, imediatamente, diante de conflito com prescrição extraída de Lei, produzida pela atividade do Poder Legislativo.

Desse modo, a rejeição da adoção do método CPL, conforme levado à Fiscalização, macula a legalidade da constituição das exigência referente ao ajustes promovidos nas bases dos tributos sob exigência, devendo ser cancelado o crédito tributário correspondente.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, reformando o v. Acórdão nº 1301-003.034, para cancelar as exigências de IRPJ e CSLL, referentes aos ajustes pela metodologia dos *preços de transferência* promovidos no lançamento de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Fl. 16 do Acórdão n.º 9101-005.917 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16561.000217/2008-60

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

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

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

No paradigma nº 1202-000.822, embora tenha sido admitido no contencioso administrativo que o método CPL infirmava os ajustes exigidos pela autoridade fiscal com base no método PRL-20, há dúvida se houve apresentação de novo método depois do início do procedimento fiscal, vez que, como relatado no referido acórdão, à autoridade lançadora *a fiscalizada informou que utilizou, para apuração do “Preço de Transferência”, o método denominado “Custo de Produção mais Lucro – CPL”*. De outro lado, porém, na ementa da decisão de 1ª instância transcrita no referido julgado consta que *após o início do procedimento fiscal, não cabe mais ao contribuinte alterar o método utilizado na DIPJ para determinação dos ajustes decorrentes da legislação dos preços de transferência*. Assim, não é possível aferir se o método informado à autoridade fiscal era o mesmo que informado em DIPJ.

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

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

No mérito, valem aqui os fundamentos expressos na declaração de voto juntada ao acórdão, resultante da apreciação do litígio instaurado no processo administrativo nº 16561.000171/2008-89, na mesma sentada do presente:

No mérito desta matéria, são adotados os fundamentos consistentemente expressos na decisão de 1ª instância proferida nestes autos:

7.6. Quanto às alegações de que a Fiscalização não teria considerado os novos cálculos apresentados rio curso do . procedimento fiscal, cabem as seguintes considerações:

7.7. Os métodos legalmente autorizados para o controle de preços de transferências na importação vêm, basicamente, prescritos no artigo J8, da Lei 9.430/96, que, na redação em vigor no ano-calendário 2003, assim dispôs:

[...]

7.8. Conforme consta na DIPJ do ano calendário: 2003 e conforme foi confirmado pela Impugnante, ela utilizou três métodos para realizar os ajustes de preços de transferência na importação.

7.9. Há veículos cujos preços foram submetidos ao método PRL, outros, ao método PIC, enquanto que, em relação a peças e partes integrantes de veículos, o método utilizado foi o CPV.

7.10. Por outro lado, verifica-se que as autuações restringiram-se aos preços para os quais a Impugnante havia adotado o método PRL, com margem de lucro de 20%, conforme informações prestadas na DIPJ e nas planilhas e memórias de cálculo apresentadas à Fiscalização em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, às fls. 5/8. Dispõe o artigo 40, da IN SRF nº 243/2002:

Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:

I - a indicação do método por ela adotado;

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.

Parágrafo único. Não sendo, indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução. Normativa.

7.11. Na citada resposta, a Fiscalizada afirma textualmente que:

D) Memórias de Cálculo dos Preços de Transferência e Ajustes referentes ao ano 2003 constante da DIPJ:

1) Indicação do método adotado, conforme inciso I do art. 40 da IN SRF N° -243/2.002, para as importações e exportações - Atendido integralmente;

2) Demonstrativos e respectivas memórias de cálculo de apuração do preço praticado, preço parâmetro, valores de ajustes (por código de item) bem como os documentos suporte, relativa às importações e exportações, - Atendido integralmente, sendo disponibilizada á documentação suporte em base de amostragem, devido ao grande volume de dados, ficando a critério da fiscalização aumentar a base de amostragem caso entenda necessário. Todas as . informações estão disponibilizada em papel e os arquivos apresentados em meio eletrônico, conforme informado no Anexo (...)

(destaques não constam do original)

7.12. Embora a Impugnante possa ter razão quando afirma que a Fiscalização tenha contestado a adequação do agrupamento de Veículos

por catálogo, conforme se verifica no Termo de Constatação e Intimação, às fls. 53/56, o que se extrai, da íntegra do referido termo, é que a Fiscalização, ao emitir tal entendimento, tinha como foco os critérios adotados pela Impugnante nas importações em que ela utilizou o método PIC e veículos que não eram idênticos, mas similares, e que, portanto, deveriam estar sujeitos a ajustes como os de conteúdo, todavia, esses fatos não podem levar à conclusão de que a Fiscalização estaria, intimando a Fiscalizada a apresentar outro, método, como ela o fez em relação a alguns veículos.

7.13. Na resposta ao referido termo, a Impugnante, deixa claro que o reagrupamento de veículos refere-se a importações de veículos para as quais ela havia adotado o método PIC e que entende ser compatível com o método PIC o critério de similaridade informado na DIPJ, denominado por ela de "catálogo a catálogo", como se observa nos trechos' abaixo:

*Face as considerações acima mencionadas, constantes do Termo em referência, a Requerente volta a apresentar os Demonstrativos - Resumos dos cálculos do preço de transferência por código de item, importado e exportado, **nos moldes apresentados na DIPJ/2003, referenciando os catálogos que poderiam ser agrupados para essa finalidade, com o objetivo, de simplificar os cálculos e evitar distorções.***

*Neste sentido em que pese **entender ser totalmente sustentável o cálculo, por catálogo, conforme apresentado na DIPJ**, houve por bem refazer os cálculos com base no agrupamento por modelo/motorização, de forma a demonstrar que este agrupamento facilita, o trabalho de fiscalização é muito mais consistente com a realidade do mercado dos veículos automotores e evita distorções no cálculo do preço parâmetro, sendo adotado pela Requerente a partir de 2004 e muito mais robusto se utilizado para substituir os cálculos feitos em 2003.*

*Por isso requer, **caso seja interesse da Fiscalização, mudar o critério de agrupamento** para fins de cálculo do preço de transferência de catálogo (leva em consideração as mudanças de conteúdo relacionadas também aos acessórios) para o critério modelo/motorização, sejam considerados os cálculos adicionalmente, preparados em anexo, **com base nos métodos declarados na DIPJ**, totalmente suportados pela nossa contabilidade e pelos documentos suportes requeridos, pela legislação **para utilização integral dos métodos escolhidos, em especial no PIC na importação** e ainda o benefício do "Safe Harbour" na exportação.*

(destaques não constam do original)

7.14. Ressalte-se que, pelo método PRL, aplicado pela Impugnante para vários veículos, os preços de revenda considerados são os realizados pela própria importadora em operações de venda a varejo e no atacado com compradores não vinculados, não prevendo tal norma ajustes por similaridade, como ocorre com o PIC.

7.15. Não obstante, tais considerações, o que se observa pela leitura do Termo de Constatação Fiscal, às fls. 96/116, é que a Impugnante não se limitou a reagrupar os veículos cujos preços de transferência haviam sido calculados pelo método PIC, mas incluiu, nessa nova abordagem, veículos em relação, aos quais adotara o método PRL, fato que também é confirmado na peça impugnatória.

7.16. Relativamente às situações em que a Fiscalizada alterou, no curso do procedimento fiscal, o método anteriormente aplicado, a Fiscalização motivou a sua recusa em aceitá-lo, cabendo destacar os seguintes trechos:

O contribuinte apresentou, em 17/03/2008, alteração no método utilizado para diversos-produtos (fls. 57/60 anexo XIV. pág 46) alterando, assim o método selecionado anteriormente e declarado na DIPJ, incluindo os produtos relacionados neste Termo.

Esta mudança na aplicação da metodologia se deve à concentração de determinados modelos, utilizando o conceito de similaridade, onde o contribuinte informa ter efetuado os devidos ajustes de conteúdo, propaganda e garantia.

A opção por um determinado método à época da declaração é um exercício pleno do direito de escolha. O contribuinte possui pleno direito de optar por, um dos métodos inscritos nos arts. 18 e. 19 da Lei nº 9.430/96, com as alterações da Lei nº 9.959/2000;

(...)

Tendo o contribuinte selecionado um determinado método, cabe à fiscalização verificar, a correia aplicação da legislação deste método; dentro dos princípios contábeis e de auditoria.

(...)

Ademais, o próprio contribuinte informa que (fl. 58):. "Logo, em que pese ter apresentado na DIPJ de 2003 o cálculo por catálogo, entende Requerente que poderia ter feito o cálculo por base de modelo e motorização (sic)", Fica claro que o contribuinte optou por não alterar o critério de cálculo e com isso o método para determinação do Preço de Transferência.

E, após iniciado o procedimento fiscal, não se retifica a declaração, conforme art. 833 do RIR/99:

(...)

Desta maneira, a fiscalização concentrou os esforços sobre os valores escriturados. na DIP J/2003, e nos cálculos do Preço de Transferência que originaram tal escrituração.

7.17. O entendimento dado pela Fiscalização-reflete a posição da RFB conforme se observa no artigo 4º, parágrafo 2., da IN SRF nº 243/2002, abaixo transcrito:

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

*§ 2º Na hipótese de, utilização de mais de um método, será considerado dedutível o, maior valor apurado, **devendo o método adotado pela empresa** ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.*

7.18. Como se vê, por se tratar de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o contribuinte tem o dever de apurar e antecipar o pagamento das importâncias devidas sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150, do CTN), não há dúvida que, encerrado o período de apuração em 31 de dezembro, o método a ser aplicado já deve

estar definido pelo contribuinte e, quando da entrega da DIPJ, devidamente informado em tal documento.

7.19. Referida instrução normativa também não deixa dúvidas de que a Fiscalização deve acolher o método adotado pelo contribuinte, exceto quando há causa que implique a desqualificação do método, situação em que a Fiscalização está autorizada a utilizar outro método previsto na legislação que seja possível de ser aplicado ao caso concreto.

7.20. Não existe, portanto, o dever de a Fiscalização encontrar e aplicar o método mais favorável, ao contribuinte, como quer a Impugnante. Abaixo, estão reproduzidos os artigos 40, 41, e 42, da IN SRF nº 243/2002 e, na seqüência, entendimento exarado pela Coordenação Geral de Tributação da RFB-COSIT:

IN SRF nº 243/2002

Art.40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização, deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:

I - a indicação do método por ela adotado

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para às dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.

Parágrafo único.- Não sendo indicado, o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados, da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos, nesta Instrução Normativa.

Art. 41. As verificações dos preços de transferência, a que se referem esta Instrução Normativa, serão efetuadas por períodos anuais, em 31 de dezembro, exceto nas hipóteses de início e encerramento de atividades e de suspeita de fraude.

Art. 42. A competência para solucionar consultas, relacionadas com os preços de transferência de que trata esta Instrução Normativa é da Cosit.

SCI n20-COSIT, de 07/12/2009

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA.-IRPJ

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Ajustes de preços de transferência informados na DIPJ e revistos, sem inequívoca comprovação de erro, pelo contribuinte, posteriormente ao início do procedimento fiscal.

Após o início da ação fiscal, o contribuinte não se encontra em situação de espontaneidade para alterar opções por ele antes realizadas em declaração. Assim, vinculado à sua opção, ele deve se sujeitar à verificação da autoridade fiscal, nos termos da legislação. Apenas no caso de erro, devidamente comprovado, cabe alteração de declarações regularmente entregues ao fisco.

A eleição de determinado método de apuração-do valor de ajuste referente a preços de transferência demanda a manutenção da memória de cálculo do ajuste e dos documentos comprobatórios dos respectivos valores. Não sendo demonstrada a correção do, ajuste declarado, cabe à autoridade fiscal levantar o valor do ajuste nos termos da legislação que defere a ela prerrogativa de escolha do método. Não é possível que, nesse

momento, o contribuinte realize a seu livre talante - eleição de, outro método de cálculo de preço parâmetro, e exija do Fisco a utilização desse segundo método escolhido.

7.21 Como visto a Fiscalização agiu acertadamente ao não aceitar a alteração do método relativamente a alguns veículos, cabendo ressaltar que:

a) a mudança de critério utilizado, "catálogo a catálogo" para "modelo/motorização", segundo terminologia empregada pela Impugnante, por se tratar de aspectos ligados ao conceito de similaridade, deveria produzir efeitos apenas para as importações submetidas ao método PIC e não para as que haviam sido avaliadas pelo PLR.

b) como a Fiscalização selecionou apenas as importações submetidas pela Impugnante ao método PRL, conforme atestam as informações da DIPJ e memórias de cálculo entregues à Fiscalização, o reagrupamento de veículos deveria ser irrelevante para. Fins de mudança de método, não fosse o fato de que, nos cálculos apresentados, em 17/03/2008, há casos de mudança de PIC para PLR.

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

Não se trata, portanto, de imutabilidade do método informado em DIPJ, mas sim da opção consciente por método que o sujeito passivo, já sabendo de sua impropriedade/onerosidade, não promoveu a retificação pertinente, nem mesmo em sua escrituração contábil/fiscal, por método que entendia mais favorável, pretendendo somente depois de iniciado o procedimento fiscal que a autoridade lançadora considerasse tal retificação.

Correta, portanto, a objeção assim bem posta no voto vencedor do acórdão recorrido:

Em relação à adequação do método de apuração dos ajustes de preços de transferência, o sujeito passivo pode escolher aquele que lhe seja mais favorável dentre os aplicáveis à natureza das operações realizadas. À faculdade conferida pela Lei ao contribuinte se contrapõe apenas o dever da fiscalização de aceitar a opção por ele regularmente exercida, desde que antes de iniciado o procedimento fiscal.

A justificativa do sujeito passivo para alteração do método PRL para PIC em relação a alguns produtos teria origem no entendimento de que os veículos seriam melhor classificados sob o critério de comparação por modelo e não pelo conceito de catálogo. Afirma ainda que tal procedimento teria sido orientação da Fiscalização.

Os argumentos da peça de defesa não guardam consonância com aqueles apresentados durante o procedimento fiscal. Transcreve-se parte da resposta da interessada à intimação fiscal (destaques acrescidos):

[...]

1.4.2. Desta forma, a Montadora entende que em substituição ao conceito de catálogo, onde os veículos são analisados em relação ao conjunto de acessórios, a comparação por modelo (body type) e motorização pode ser mais adequada e evitar distorções no cálculo do preço parâmetro, inclusive como vem praticando desde 2004.

[...]

Vê-se que o critério de classificação por motorização (por modelo) já vinha sendo adotado nas DIPJs desde o ano-calendário de 2004. Considerando que o Termo de Início de Fiscalização foi cientificado ao sujeito passivo apenas em 19/12/2007, tem-se duas conclusões: a primeira delas, por uma óbvia questão temporal, é que a opção do sujeito passivo foi exercida a partir de 2004 independentemente de qualquer orientação da Fiscalização que pudesse ter sido fornecida durante o procedimento fiscal aqui sob exame.

A segunda é que a interessada não retificou a DIPJ referente ao ano-calendário de 2003 por opção, tendo em vista a inexistência de qualquer impedimento, desde o ano-calendário de 2004 até o início do procedimento fiscal, para que o fizesse. Ainda na resposta à intimação supra mencionada, o sujeito passivo confirma:

[...]

1.4.3. Logo, em que pese ter apresentado na DIPJ de 2003 o cálculo por catálogo, entende a Requerente que poderia ter feito o cálculo por base de modelo e motorização.....

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

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

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

Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

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

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

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

II – apresentar documentos 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)

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

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

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

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA