



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

Processo nº 16561.720047/2011-39
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.011 – 1ª Turma
Sessão de 12 de fevereiro de 2019
Matéria ÁGIO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.
Recorrente ALCATEL-LUCENT BRASIL S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO DE DIVERGÊNCIA RELATIVA A MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF Nº 115.

Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses excepcionais previstas na legislação, circunstância que não se observa nos autos. Verificada a preclusão, restam prejudicados todos os argumentos relativos aos documentos que não foram aceitos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS. INCLUSÃO.

Na apuração dos preços praticados de acordo com o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), devem ser incluídos o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação, nos termos do que preconiza o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, na redação vigente à época dos fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, não conhecendo somente da matéria "forma de apuração do preço parâmetro através do método do PRL-60". No mérito, (i) quanto à necessidade de apreciação de prova apresentada após a impugnação, acordam, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa e Demetrius Nichele Macei, que lhe deram provimento, restando prejudicada a matéria (ii) "legitimidade do laudo extemporâneo"; e (iii) quanto à não inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na apuração do preço praticado, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano, que lhe deram provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Cristiane Silva Costa e Demetrius Nichele Macei. Entretanto, findo o prazo regimental, os conselheiros não apresentaram declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial apresentado por ALCATEL-LUCENT BRASIL S.A em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-001.779 (fls. 16.688 e ss.), pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF que, em sessão realizada em 03/03/2015, decidiu negar provimento ao recurso voluntário.

O processo cuida de autos de infração para a constituição de créditos tributários de IRPJ e CSLL, cumulados com juros e multa, referentes aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, apurados em decorrência de duas infrações apuradas pela autoridade fiscal:

- a) Amortizações de ágio não dedutíveis;
- b) Ajustes a título de preços de transferência nas importações.

Em linhas gerais, os fatos que ensejaram as autuações foram assim descritos pelo termo de constatação (fls.16108-16329):

DO ÁGIO

A contribuinte adquiriu, em 31/12/2005, a empresa GMK Eletrônica Ltda.

Conforme contrato de compra e venda e comprovantes de pagamento, o valor de aquisição de todas as cotas da GMK foi fixado em R\$ 35.000.000,00, como se lê na cláusula 5ª do acordo.

Balanço contábil levantado na data do fechamento da transação apurou que o patrimônio líquido da adquirida era de R\$ 8.837.600,35. Do confronto entre o montante pago e o valor contábil da empresa adquirida, surgiu o ágio, contabilizado no Ativo Permanente da investidora, o qual foi amortizado em parcelas de R\$ 5.232.479,93 nos anos de 2006, 2007 e 2008.

Questionada acerca da fundamentação econômica da mais valia, a contribuinte declarou tratar-se de rentabilidade em exercícios futuros, com previsão no artigo 385 do RIR/99.

Intimada a apresentar cópia do laudo de avaliação econômica da GMK, a contribuinte forneceu apenas cópia do Laudo de Avaliação Contábil, de 03/04/2006, elaborado para fins de incorporação do patrimônio da GMK na contribuinte.

A evidenciação do ágio na contabilidade encontra-se prevista no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Sinteticamente, numa aquisição, o valor pago acima do valor contábil da adquirida poderá representar a valorização de ativos ou a desvalorização de passivos, ativos intangíveis não identificados anteriormente no balanço da adquirida, e, ainda, o valor da rentabilidade prevista para exercícios futuros.

Na hipótese do fundamento econômico do ágio ser o valor de mercado de bens do ativo ou o valor da rentabilidade prevista para os exercícios futuros, seu registro deve estar apoiado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante de escrituração.

(...)

A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, na qual detenha participação acionária adquirida com ágio cujo fundamento econômico for o valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros pode amortizar a mais valia nos balanços correspondentes de apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, à razão de 1/60 no máximo, para cada mês do período de apuração.

Embora nenhuma parcela do ágio registrado possa ser amortizada, conforme adiante demonstrado, cabe ainda apontar

que parte do valor deduzido no ano de 2006 fere, de plano, o disposto no artigo 7º da Lei 9.532/97.

A incorporação da GMK deu-se em 03/04/2006. Apenas a partir desse evento é que a amortização poderia iniciar-se. No entanto, a contribuinte reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em montante equivalente a 12/60, quando a amortização máxima seria de 9/60. Nenhuma amortização no que tange aos três primeiros meses de 2006 poderia ser cogitada, posto ainda não ocorrida a hipótese prevista em Lei.

[...]

Em suma, cabe ao contribuinte demonstrar, por meio de estudo idôneo, a teor do disposto no § 3º do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que o valor do ágio lançado em sua contabilidade refere-se, em quantidade e qualidade, exclusivamente à rentabilidade futura da adquirida, o que não ocorre no presente caso.

Assim, não demonstrado que o ágio enquadra-se na hipótese prevista na alínea "b" do § 2º do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, imperioso concluir pela inadmissibilidade das respectivas amortizações, levadas a efeito nos anos de 2006, 2007 e 2008, inclusive no que diz respeito às reduções da base de cálculo da CSLL, em conformidade com o preceituado no artigo 57 da Lei nº 8.981/95.

DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

Dos fatos

A contribuinte efetuou ajustes ao lucro líquido, decorrente da aplicação de métodos de preço de transferência, conforme declarado na linha 07, da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real, da DIPJ/2007 do período de 01/01 a 03/04/2006 no montante de R\$ 824.053,69 e do período de 04/04 a 31/12/2006 no montante de R\$ 4.344.257,59.

Em atendimento ao Termo de Início da Ação Fiscal, a empresa apresentou o demonstrativo das pessoas vinculadas e as memórias de cálculo de apuração dos preços de transferência. Para a apuração dos ajustes efetuados, a contribuinte adotou o método PRL60 (Preço de Revenda menos Lucro, com margem de 60%).

A empresa foi intimada a apresentar arquivo digital (conforme Manual de Orientação do Leiaute dos Arquivos do Sistema, de Auditorias Internacionais - Audin), referente às operações efetuadas no ano-calendário de 2006.

Durante a validação dos dados do arquivo digital, foi emitido relatório que apontou inúmeras inconsistências.

A empresa foi, então, intimada a efetuar as correções e gerar novo arquivo digital retificador, contendo todos os registros,

tanto aqueles que foram corrigidos e como os que não sofreram nenhuma correção.

O arquivo digital retificador foi enviado pela internet e recebido na base do Sistema de Auditorias Internacionais - Audin.

Das verificações

Analizando a memória de cálculo apresentada pela empresa, a fiscalização verificou que a metodologia utilizada pela empresa para a apuração dos preços de transferência, com a adoção do método PRL60, não obedeceu ao determinado no artigo 12, da IN SRF nº 243/2002.

Desse modo, a fiscalização refez os cálculos para a apuração dos preços-parâmetro, conforme o determinado na mencionada instrução normativa.

Das mercadorias selecionadas - apuração dos preços praticados

A fiscalização selecionou, com base na planilha de memória de cálculo apresentada pela empresa, mercadorias importadas de pessoas vinculadas, para a apuração dos preços praticados.

Com base na extração efetuada pelo Audin na base de dados do Siscomex, a fiscalização separou as referidas mercadorias selecionadas e elaborou a Tabela Mercadorias Selecionadas (fls. 16119/16245), que relaciona a descrição da mercadoria, o número da DI, data de registro e desembaraço, o exportador, o custo unitário e total em reais e em dólares americanos e a quantidade (unidade). Os custos foram apurados acrescentando-se aos valores CIF (FOB+frete+seguro) os valores do Imposto de Importação.

Também foi elaborada a Tabela Mercadorias Selecionadas – Resumo (fls. 16246/16255), que totaliza, por mercadoria, o custo de importação em reais e em dólares americanos, assim como as quantidades importadas.

Foi elaborada, ainda, a Tabela Estoque Inicial (01/01/2006) (fls. 16257/16260), que relaciona para cada mercadoria selecionada, por código de produto, a quantidade (unidade), o valor unitário e o valor total do item.

(...)

Das mercadorias selecionadas - apuração dos ajustes

A fiscalização efetuou a comparação entre os preços praticados e os preços-parâmetro, considerando a margem de divergência (artigo 38 da IN SRF nº 243/2002), verificando quais as mercadorias importadas que apresentaram preços praticados superiores aos preços-parâmetro.

Conforme o determinado no artigo 5º da IN SRF nº 243/2002 e verificado que o preço praticado na importação, pela empresa vinculada domiciliada no Brasil, foi superior àquele utilizado

como parâmetro, o valor resultante do excesso de custo, decorrente da diferença entre os preços comparados, é considerado indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A apuração dos ajustes está demonstrada na Tabela Apuração dos Ajustes (fls. 16277/16281), totalizando R\$ 67.474.649,82.

(...)

Do ajuste total decorrente dos preços de transferência a ser efetuado Demonstra-se, a seguir, o valor total do ajuste a ser efetuado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, apurado com a adoção do método PRL60:

Discriminação	Valor (R\$)
Ajuste mercadorias selecionadas	67.474.649,82
Ajuste demais mercadorias	10.815.006,34
Ajuste total da fiscalização	78.289.656,16

Discriminação	Valor (R\$)
Ajuste DIPJ/2007 – 01/01 a 03/04/2006	824.053,69
Ajuste DIPJ/2007 – 04/04 a 31/12/2006	4.344.257,59
Ajuste total da empresa	5.168.311,28

Ajuste total a ser efetuado	73.121.344,88
------------------------------------	----------------------

Com a ciência das autuações, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 16.375), com o objetivo de defender a improcedência dos lançamentos, a partir dos seguintes argumentos:

Da legitimidade da constituição do ágio e do critério de amortização do ágio pela impugnante

Uma das acusações fiscais do presente lançamento baseia-se na acusação de que a impugnante teria amortizado indevidamente, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas aos anos calendários de 2006 a 2008, parcelas do ágio apurado na aquisição e incorporação da empresa GMK.

Em 31/12/2005, a impugnante adquiriu a GMK pelo valor de R\$ 35.000.000,00, tendo ocorrido a incorporação desta última empresa em 03/04/2006. O referido valor foi pago pela impugnante, com recursos próprios, em 5 parcelas, conforme disposto na Cláusula 5ª do "Contrato de Compra e Venda de Cotas da GMK Eletrônica Ltda." datado de 31/12/2005.

Em atendimento à norma legal, a impugnante, ao adquirir a GMK, aplicou a regra de desdobramento do custo da aquisição da participação societária da seguinte forma:

– valor do patrimônio líquido na época da aquisição, que era de R\$ 8.837.600,35, de acordo com o balanço patrimonial levantado em 31/12/2005; e

– ágio na aquisição, que correspondeu à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor apurado no item anterior,

no montante de R\$ 26.162.399,65 (diferença entre R\$ 35.000.000,00 e R\$ 8.837.600,35).

Em cumprimento ao artigo 385 do RIR/99, o valor do ágio computado pela impugnante na ocasião da aquisição do investimento (abril de 2006) foi devidamente fundamentado pela expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios futuros a essa operação.

E a fundamentação do ágio pela rentabilidade futura teve como base o laudo elaborado pela Planned Consultoria Tributária, Contábil e Empresarial Ltda., sólida empresa de consultoria em diversas áreas, dentre elas a área contábil.

Trata-se do "Laudo de Avaliação Econômico-Financeira" da empresa GMK, cuja cópia ora se anexa (doc. 03) e cujo objetivo era o de "determinar o valor da empresa, dentro de premissas econômicas estabelecidas, determinando-se sua efetiva capacidade de geração de resultados, ou seja, de riqueza dentro de uma projeção de longo prazo". As conclusões quanto ao valor econômico da GMK, consideradas à época da aquisição, nortearam o processo de negociação e aquisição da GMK pela impugnante.

É importante frisar que o fundamento da acusação fiscal de que ora se trata foi a ausência de apresentação de documentação comprobatória do direito à amortização do ágio, qual seja, estudo idôneo que comprove que o valor do ágio lançado na sua contabilidade refere-se exclusivamente à rentabilidade futura da GMK. Isto pois a própria fiscalização reconhece em seu Termo de Constatação que a impugnante prontamente identificou o fundamento econômico do ágio no curso da ação fiscal com base na expectativa de resultados futuros.

Durante o curso da fiscalização, a impugnante apresentou à fiscalização cópia do Laudo de Avaliação Contábil, datado de 03/04/2006, o qual, contudo, foi considerado insuficiente pela fiscalização.

No entanto, a impugnante não foi sequer questionada sobre a suposta impropriedade e insuficiência de tal documento no curso da ação fiscal. Somente quando da lavratura do presente Auto de Infração é que a impugnante foi notificada do fundamento da desconsideração de tal documento e da conseqüente glosa das amortizações do ágio, qual seja, não apresentação de estudo econômico fundamentado na rentabilidade futura da GMK.

Ocorre que a impugnante dispõe sim de documentação que suporta a fundamentação econômica do ágio ora questionado.

Conforme se verifica do documento anexo (doc. 03), o ágio registrado está fundamentado em rentabilidade futura, apurada e avaliada em trabalho realizado pela empresa Planned, não havendo qualquer motivo que justifique a glosa da amortização do ágio pretendida pela fiscalização.

De acordo com as conclusões apresentadas no "Laudo de Avaliação Econômico-Financeira" elaborado pela Planned em 31/03/2006, o valor presente de mercado da GMK era de R\$ 67.676.000,00.

O método adotado em tal estudo é o do fluxo de caixa descontado combinado com o valor terminal, ou seja, o método utilizado para apuração do valor econômico associado à rentabilidade das empresas.

Também a partir de tal estudo, elaborado à época da incorporação da GMK pela impugnante, pode ser verificado o valor do patrimônio líquido da GMK, de R\$ 8.837.600,35, de acordo com o balanço patrimonial levantado em 31/12/2005.

Ora, considerando-se que (1) a Planned avaliou como sendo R\$ 67.676.000,00 o valor de mercado da GMK à época da aquisição; (2) o preço pago pela impugnante na aquisição foi de R\$ 35.000.000,00; e (3) o valor contábil da GMK era de R\$ 8.837.600,35, decorre que todo o valor apurado como ágio encontra-se justificado em perspectiva de rentabilidade futura da GMK.

Com a incorporação da GMK, a impugnante passou a ter o direito de amortizar o referido ágio para fins fiscais, mais precisamente, à razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração, Fluxo de caixa descontado conforme dispõe o artigo 386 do RIR/99.

O ágio total contabilizado no montante de R\$ 26.162.399,65 passou a ser amortizado pela impugnante em parcelas anuais de R\$ 5.232.479,93.

Resta, portanto, claramente demonstrado que o fundamento econômico do ágio contabilizado decorrente da aquisição da GMK é o valor de rentabilidade da empresa, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, apurado em estudo econômico idôneo ("Laudo de Avaliação Econômico-Financeira" - doc. 03), conforme disposto no artigo 385, § 2º, inciso II, do RIR/99.

(...)

DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO

Da nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação

(...) Ou seja, a fiscalização não só deixou de indicar onde estaria a ilegalidade da conduta da impugnante - limitando-se a apontar a contrariedade a uma norma infralegal (a IN SRF nº 243/2002), como ainda deixou de analisar e descrever as supostas irregularidades observadas nos cálculos da impugnante.

O dever de motivar os atos administrativos (gênero no qual se incluem os Autos de Infração) é tema incontroverso, dada a

clareza do artigo 2º da Lei nº 9.784/99 (lei do Processo Administrativo Federal), a esse respeito.

O próprio Decreto 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal) é explícito nesse sentido, ao tratar, em seu artigo 10, dos requisitos do Auto de Infração.

Todavia, conforme já se disse, não se observa uma linha sequer no trabalho fiscal, dedicada à justificação e à demonstração de quais foram exatamente os critérios de apuração do preço-parâmetro, adotados pelo contribuinte, que afrontaram a lei.

Este fato, por si só, já demonstra a fragilidade do Auto de Infração, de forma que a sua nulidade resta evidenciada independentemente de qualquer outra discussão.

Dos problemas no cálculo do PRL60 segundo a IN SRF nº 243/2002 Como se não bastasse a flagrante ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, o cálculo do PRL60 segundo a sistemática prevista na IN SRF nº 243/2002 gera uma série de problemas e erros lógicos, a seguir sintetizados:

(1) Para a sistemática da IN SRF nº 243/2002, é mais interessante importar produto acabado do que produzir no Brasil. O cálculo do PRL60 proposto pela IN SRF nº 243/2002 prejudica a indústria nacional e incentiva a produção em outros países;

(2) O cálculo do PRL60 proposto pela IN SRF nº 243/2002 possui erro lógico, que resulta em cálculo circular que incentiva a manipulação de preços; e

(3) A IN SRF nº 243/2002 exige margem de lucro 150% sobre os custos não sujeitos ao controle de preços de transferência (itens nacionais e importados de terceiros).

Da possibilidade de a impugnante apresentar cálculos segundo outros métodos previstos em Lei Inexiste na legislação brasileira um método preferencial para aferição do preço de transferência.

O nosso legislador facultou ao contribuinte a adoção do método que bem lhe aprouver, inclusive podendo adotar, para fins de dedução no lucro tributável, o método que lhe trazer o maior valor, sempre limitado, todavia, ao preço da aquisição da operação transacionada. É o que se extrai da leitura do artigo 18, §§ 4º e 5º da Lei nº 9.430/96.

Em outras palavras, é de livre escolha do contribuinte o método para aferição do preço de transferência, devendo, pois, a Administração restringir sua análise exclusivamente à averiguação do método escolhido pelo contribuinte e à comprovação do cálculo por ele realizado.

Nesse contexto, e além de tudo o quanto exposto acima, a impugnante esclarece que está trabalhando na elaboração de cálculos dos eventuais ajustes que seriam realizados nas bases

tributáveis do IRPJ e da CSLL conforme outros métodos previstos na Lei nº 9.430/96, ou seja, CPL (Custo de Produção mais lucro) e PIC (Preços Independentes Comparados).

O objetivo de tais cálculos seria reforçar ainda mais a conclusão exposta ao longo da presente impugnação, qual seja: de que os cálculos efetuados pela fiscalização pelo método PRL60 com base na sistemática prevista pela IN SRF nº 243/2002 geraram ajustes ilegais, abusivos e inconsistentes nas bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, quer se comparados com os ajustes realizados pela impugnante pelo método do PRL60 com base na sistemática da Lei nº 9.430/96, quer se comparados com os ajustes que seriam realizados pela impugnante conforme outros métodos previstos pela Lei nº 9.430/96.

Dos Tratados firmados entre o Brasil e os países de onde a impugnante importa os produtos que foram objeto de ajuste

Conforme se verifica na DIPJ, a impugnante realiza grande volume de importações com pessoas residentes em países com os quais o Brasil firmou Tratado para Evitar a Dupla Tributação, em especial, Espanha, China, Áustria, Itália, Canadá, México, Holanda, França, Bélgica e Argentina.

Como é sabido, os acordos de bitributação prevalecem sobre as normas internas de direito tributário, consoante o artigo 98 do CTN.

Por essa razão, os Estados Contratantes somente podem tributar uma determinada situação, se tal tributação não estiver vedada pelo acordo de bitributação.

(...)

Ou seja, ainda que se entendesse a título ilustrativo que a IN SRF nº 243/2002 pudesse majorar um tributo sem base legal, ter-se-ia de admitir que a sua aplicação estaria vedada em razão dos tratados, já que os mesmos determinam a observância do princípio do "arm's length".

Não é demais ressaltar que os tratados assinados pelo Brasil não se interpretam conforme a legislação de qualquer dos Estados Contratantes, mas segundo as regras do Direito Internacional Público, consolidadas pela Convenção de Viena. Por conseguinte, o princípio "arm's length" não fica atado às normas brasileiras de preço de transferência, mas ao conceito que deflui do próprio acordo de bitributação.

Da ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro (preço CIF) e tributos no cálculo do preço praticado

A fiscalização incorreu, ainda, em outro equívoco, qual seja, a inclusão de valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do preço praticado (cálculo CIF).

Para sustentar sua posição, a Autoridade Fiscal valeu-se do artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 243/2002.

A base legal de tal dispositivo é o § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, segundo o qual "Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação" (destaques da impugnante).

No entanto, a impugnante entende que a melhor interpretação dos supracitados dispositivos impõe que os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação sejam excluídos do preço praticado e, portanto, das regras que controlam os preços de transferência.

Segundo a posição adotada pela impugnante, a única interpretação coerente é aquela que entende que referida norma não visa a incluir o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação no cálculo dos preços de transferência, mas tão-somente integrá-los ao custo para efeito de dedutibilidade para fins de cálculo do lucro real, como diz a própria lei.

(...)

Pois bem. As despesas de frete, seguro e tributos não decorrem de transações realizadas com a empresa vinculada, mas sim de operações com terceiros, empresas seguradoras, transportadoras e a própria Administração Federal, que não possuem vínculo de dependência com a empresa sediada no Brasil.

Assim, na importação de produtos de empresas vinculadas, os valores de frete, de seguro e dos tributos incidentes sobre a importação estão fora do escopo das regras de preços de transferência.

O fato é que tais custos resultam de transações com terceiros não vinculados, não se prestando a compor qualquer relação jurídica que decorra das regras de preços de transferência.

DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A PARCELA DA MULTA

Ao analisar, de modo geral, a prática reiteradamente realizada pelas autoridades fiscais na lavratura de Autos de Infração, verifica-se que não é incomum a aplicação de juros SELIC sobre a parcela da multa cobrada, em descumprimento às determinações do artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Em conformidade com o referido artigo, resta evidente que somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias. É o que corrobora a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Assim, na remota hipótese de ser mantido o lançamento aqui combatido, não há que se admitir a eventual futura incidência de juros sobre a parcela da multa de ofício.

Em 14 de maio de 2013, a 5ª Turma da DRJ/SP decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação (fls. 16.502 e ss.).

Com a ciência da decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 16.547 e ss.), no qual reproduziu os fundamentos da impugnação e acrescentou novos argumentos.

Por seu turno, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 16.652), para rebater os pontos combatidos pelo contribuinte e pugnar pela manutenção integral das autuações.

Em fevereiro de 2015, aproximadamente 30 (trinta) dias antes do julgamento pela turma ordinária do CARF, o contribuinte anexou ao processo dois documentos:

a) "Laudo de Avaliação - Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS 3" para a empresa GMK Eletrônica Ltda., data base 04 de janeiro de 2006, com base nas informações de 31 de dezembro de 2005, emitido em 31 de janeiro de 2006 pela empresa Planned Consultoria Tributária, Contábil e Empresarial Ltda., que suporta, no anexo 7, a fundamentação do ágio com base em rentabilidade futura.

b) Razão contábil que demonstra a contabilização do investimento na empresa GMK Eletrônica Ltda. no dia 02 de janeiro de 2006.

Em 03 de março de 2015, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte, por meio do acórdão nº 1301-001.779, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

GLOSA DAS DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DEMONSTRAÇÃO EXIGÊNCIA LEGAL.

O valor do ágio, cujo fundamento econômico seja o valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base na previsão dos resultados nos exercícios futuros, deverá ser demonstrado em documento que indique de forma clara e consistente a avaliação da empresa a valor presente, justificando o valor do ágio na aquisição de participação societária. O demonstrativo deverá ser arquivado pelo contribuinte como comprovante da escrituração do ágio.

Não apresentado o respectivo demonstrativo, como exige a lei, justifica-se a glosa das despesas de amortização do ágio registradas pela autuada.

AMORTIZAÇÃO ANTES DA INCORPORAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O ágio (caso tenha como fundamento rentabilidade em exercícios futuros) só pode ser amortizado após a aquisição/incorporação da empresa.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível falar em nulidade do Auto de Infração.

MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de aspecto que não faz parte da presente lide, concernente à cobrança do crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Contra a decisão o contribuinte opôs embargos (fls. 16.825), sob o fundamento de omissões e contradição no acórdão, sustentando, em síntese, que: "1) o voto recorrido é omissivo em relação ao Laudo 2 apresentado, tendo deixado de analisá-lo; (2 e 3) também é omissivo quanto à aplicabilidade dos Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação em relação ao método PRL 60 e a IN 243/2002 e, 4) contradição entre a ementa do Acórdão recorrido e o teor do voto vencedor relativo a matéria Juros sobre a Multa de Ofício".

Os embargos foram admitidos, conforme despacho de fls. 16.883.

Em 06 de abril de 2016, os embargos do contribuinte foram julgados e parcialmente acolhidos, sem efeitos infringentes, para suprir uma das omissões e a contradição apontadas, apenas em relação à matéria juros de mora sobre multa de ofício. As demais omissões não foram acolhidas. O acórdão nº 1301-001981 trouxe a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA.

Os Embargos de Declaração não são o veículo adequado para a discussão do inconformismo da embargante, pois eventual

inconformismo deve ser objeto de discussão nos meios processuais cabíveis.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRADIÇÃO. ADMITIDA SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Detectada contradição entre a ementa e o decidido pela Turma, deve o vício ser sanado por meio de acórdão integrativo.

Com a ciência da decisão, o contribuinte apresentou novos embargos (fls. 16.918), sob o argumento de que houve contradição no acórdão. Esses embargos foram admitidos por meio do despacho de fls. 16.929.

Em 21 de junho de 2017, houve o julgamento dos embargos, que foram acolhidos, sem efeitos infringentes, para suprir a contradição existente no acórdão nº 1301-001.981, através do acórdão nº 1301-002501, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO.

Ao se constatar a existência de contradição, os embargos devem ser acolhidos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

LAUDO DE AVALIAÇÃO. JUNTADA EXTEMPORÂNEA. EFEITOS PROBATÓRIOS

O laudo de avaliação juntado após a apresentação do recurso voluntário e sem qualquer justificativa para apresentação extemporânea, admitida nas hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, deve ser desconsiderado para efeitos probatórios.

LAUDO DE AVALIAÇÃO. EMISSÃO POSTERIOR À FIXAÇÃO DO PREÇO.

O laudo de avaliação elaborado em momento posterior à fixação do preço da aquisição não se presta a comprovar a razão econômica de ágio pactuado antes mesmo de sua elaboração.

Cientificada da decisão, a Fazenda Nacional não apresentou recurso (fls. 16.944).

O contribuinte apresentou recurso especial de divergência (fls. 16.959) para questionar a manutenção das autuações com base nos seguintes argumentos:

- i) impossibilidade de alteração do critério jurídico do lançamento;
- ii) necessidade de apreciação de prova apresentada após a impugnação;

iii) legitimidade do laudo que trata da base financeira da época, mas elaborado posteriormente para comprovar o fundamento econômico do ágio;

iv) desconsideração dos efeitos da postergação no pagamento;

v) forma de apuração do preço parâmetro através do método do PRL 60;

vi) não inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na apuração do preço praticado.

O recurso especial do contribuinte foi objeto de análise pelo despacho de admissibilidade de fls. 17.237 e ss., que decidiu pelo seguimento parcial, para processamento das seguintes matérias:

ii - Necessidade de apreciação de prova apresentada após a impugnação;

iii - Legitimidade do laudo que trata da base financeira da época, mas elaborado posteriormente para comprovar o fundamento econômico do ágio;

v - Forma de apuração do preço parâmetro através do método do PRL-60;

vi - Não inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na apuração do preço praticado.

Inconformado com a decisão, o contribuinte apresentou agravo (fls. 17.380), com o objetivo de que todas as matérias questionadas no recurso especial fossem objeto de apreciação pela CSRF.

O agravo foi analisado e rejeitado pela Presidência do CARF, por meio do despacho de fls. 17.401.

Com a ciência da decisão, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 17.415), sustentando a manutenção integral das infrações autuadas.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

Como visto, o recurso especial do contribuinte foi admitido de forma parcial (despacho de fls. 17.237 e ss.), com seguimento para quatro matérias, a saber:

a) Necessidade de apreciação de prova apresentada após a impugnação;

b) Legitimidade do laudo que trata da base financeira da época, mas elaborado posteriormente para comprovar o fundamento econômico do ágio;

c) Forma de apuração do preço parâmetro através do método do PRL-60;

d) Não inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na apuração do preço praticado.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional não questiona o seguimento dessas matérias.

Entretanto, posteriormente ao despacho de admissibilidade, houve a aprovação de súmula quanto à matéria "Forma de apuração do preço parâmetro através do método do PRL-60", que dispõe:

Súmula CARF nº 115

A sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000.

Nesse caso, não há como admitir o seguimento do presente recurso especial quanto a essa matéria, dado que o entendimento do acórdão recorrido reproduz a tese fixada por este Conselho através da referida súmula, por força do art. 67, § 3º, do Anexo II do RICARF:

Art. 67.....

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Com efeito, todo o racional desenvolvido pelo contribuinte no recurso especial (fls. 17.013 a 17.028) tem por objetivo afastar a sistemática prevista na IN nº 243/2002 (adotada pela fiscalização), por considerá-la ilegal, com a consequente aplicação do cálculo que a interessada considera correto, baseado na sua interpretação da Lei nº 9.430/96.

Assim, com a edição da Súmula CARF nº 115, ainda que em momento posterior à edição do acórdão ora questionado, resta prejudicada a possibilidade de conhecimento e análise dos argumentos formulados pelo contribuinte quanto à ilegalidade da IN nº 243/2002.

Voto, portanto, por conhecer parcialmente o recurso especial do contribuinte, ratificando o teor do despacho de admissibilidade (fls. 17.337) e do agravo (fls. 17.380), quanto às matérias acima referidas, e nego seguimento em relação à questão da ilegalidade da IN nº 243/2002.

Mérito

Sobre a dedutibilidade do ágio, inicialmente, sustenta a recorrente a *"necessidade de apreciação de prova apresentada após a impugnação"*, qual seja, o "Laudo 2", acostado aos autos por meio de petição datada de 02 de fevereiro de 2015, às fls. 16.737/16.814, após a apresentação do recurso voluntário e, em seguida, afirma a *"legitimidade do laudo que trata da base financeira da época, mas elaborado posteriormente para comprovar o fundamento econômico do ágio"*.

Aduz a Recorrente que a decisão *a quo* desconsiderou os efeitos probatórios do "Laudo 2", por entender que este teria sido apresentado intempestivamente, com a preclusão da possibilidade de juntada de novos documentos, posição com a qual não concorda, sob o argumento de que estaria configurada a situação de exceção prevista no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, mais precisamente o disposto na alínea "c", que permite a apresentação posterior de prova quando esta estiver destinada a contrapor razões posteriormente trazidas aos autos.

Defende, assim, que a apresentação do novo laudo foi necessária para contrapor as afirmações veiculadas na decisão da DRJ e comprovar que o fundamento do ágio teria sido a expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida GMK Eletrônica Ltda.

Por conta disso, a interessada pugna pela apreciação do "Laudo 2", que seria essencial para combater as razões de decidir da primeira instância.

Em seguida, ainda sobre a documentação apresentada, a recorrente alega que o laudo econômico elaborado para demonstrar a constituição de ágio por expectativa de rentabilidade futura pode se referir a período anterior, ao contrário do que teria concluído o acórdão recorrido ao interpretar os arts. 385, § 3.º, do RIR/99, e 20, § 3.º, do Decreto-Lei nº 1.598/77. No recurso especial a recorrente assim descreve a situação constante dos autos:

48. Como dito acima, no Acórdão recorrido nº 1301-001.779, o qual foi confirmado pelos Acórdãos nº 1301-001.981 e 1301-002.501, a 1ª Turma da 3ª Câmara deixou de considerar o **Laudo 1**, que atesta a expectativa de rentabilidade futura (Fluxos de Caixa Descontados) da GMK, afirmando que a contemporaneidade do laudo às operações de aquisição seria fundamento lógico formal do aproveitamento do ágio. Ainda, nos mesmos julgados, a C. Turma deixou de analisar o **Laudo 2** apresentado pela Recorrente, ignorando esse elemento de prova quanto ao fundamento do ágio.

49. Quando da análise dos segundos Embargos de Declaração opostos, a C. Turma afirmou pela impossibilidade de analisar o **Laudo 2**, por este ter sido apresentado em momento posterior à Impugnação. Não obstante, como argumento alternativo (e sem analisar efetivamente os critérios de avaliação ali demonstrados), a 1ª Turma da 3ª entendeu que o **Laudo 2** juntado aos autos não serviria para demonstrar o fundamento e o valor do ágio contabilizado, uma vez que, assim como o **Laudo 1**, teria sido elaborado em momento posterior à fixação do preço de aquisição.

50. Em suma, entendeu a C. Turma nos Acórdãos recorridos que a disposição do art. 385, §3º do RIR/99 e art. 20. §3º do Decreto-lei nº 1.598/77 exigem, para a comprovação do fundamento econômico do ágio, laudo anterior à realização das operações.

Pleiteia, na sequência, a "legitimidade do laudo que trata da base financeira da época, mas elaborado posteriormente para comprovar o fundamento econômico do ágio".

Verifica-se que o colegiado *a quo* apreciou esses mesmos argumentos - tanto no voto como em sede de embargos - e expressamente se manifestou pela intempestividade do pleito, nos seguintes termos:

Primeiro, conforme consta do voto, "durante a ação fiscal a contribuinte apresentou apenas Laudo de Avaliação Contábil, o qual não comprova a fundamentação econômica da mais valia com base em rentabilidade de exercícios futuros. No caso, o ágio em análise, que segundo a própria recorrente, teve por fundamento a rentabilidade futura, contudo, só apresenta à fiscalização um "Laudo de Avaliação Contábil" de 03/04/2006, elaborado para fins de incorporação do patrimônio da empresa GMK.

Constata-se que o valor pago pelas cotas da GMK foi fixado em R\$ 35.000.000,00. O Balanço contábil levantado na data do fechamento da transação apurou que o patrimônio líquido da adquirida era de R\$ 8.837.600,35. Do confronto entre o montante pago e o valor contábil da empresa adquirida, surgiu o ágio, contabilizado no Ativo Permanente da investidora, o qual foi amortizado em parcelas de R\$ 5.232.479,93 nos anos de 2006, 2007 e 2008."

(...)

Do acima exposto, resta claro, que não há a omissão desejada, ao afirmar a embargante que o "Laudo 2" não foi analisado. Claro está, que o mesmo foi analisado e desconsiderado, repita-se:

"Somente em momento posterior à Fiscalização, quando da impugnação ao auto, é que foi apresentado laudo que atesta a expectativa de rentabilidade futura (Fluxos de Caixa Descontado) da GMK, sendo que tal documento é datado de 31/03/2006, ou seja, em momento posterior à fixação do preço da aquisição da GMK pela Alcatel, datada de 31/12/2005".

Nota-se, pois, que os dois fundamentos foram utilizados pela decisão recorrida para rechaçar o "laudo 2" como válido para justificar a dedutibilidade do ágio na forma como pretendida pela ora recorrente, cabendo a análise sequencial das razões recursais.

Inicialmente, tem-se que a possibilidade de apresentação de documentos depois da impugnação é tratada como excepcional pelo § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16 (...)

§ 4º. *A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (grifou-se)*

Assim, a preclusão temporal para a apresentação de provas pode ser superada, eventualmente, quando demonstrada a ocorrência de uma das hipóteses do comando acima reproduzido.

Conforme descrito no termo de constatação (fls.16108-16329, p.2), a interessada foi intimada, durante o procedimento fiscalizatório, a apresentar a documentação comprobatória da fundamentação econômica da mais valia, como se vê:

4 Questionada acerca da fundamentação econômica da mais valia, a **ALCATEL** declarou tratar-se de rentabilidade de exercícios futuros, com previsão no art. 385 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo decreto nº 3.000/99.

5 Intimada a apresentar cópia do laudo de avaliação econômica da **GMK**, a empresa forneceu apenas cópia do Laudo de Avaliação Contábil, de 03/04/2006, elaborado para fins de incorporação do patrimônio da **GMK** na **ALCATEL**.

Somente com a impugnação foi apresentado o primeiro laudo econômico (laudo 1):

A fiscalização concluiu pela suposta indedutibilidade das parcelas do ágio amortizadas pela impugnante nos anos de 2006 a 2008 por 2 motivos: (1) não apresentação, pela impugnante, de laudo econômico que demonstre a expectativa de rentabilidade futura da GMK; e (2) amortização de ágio 3 meses antes da data da incorporação da GMK pela impugnante.

Ocorre que tal acusação fiscal não merece prosperar, uma vez que a impugnante dispõe de laudo econômico que demonstra a expectativa de rentabilidade futura da GMK (doc. 03).

[...]

Em cumprimento ao artigo 385 do RIR/99, o valor do ágio computado pela impugnante na ocasião da aquisição do investimento (abril de 2006) foi devidamente fundamentado pela expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios futuros a essa operação.

E a fundamentação do ágio pela rentabilidade futura teve como base o laudo elaborado pela Planned Consultoria Tributária,

Contábil e Empresarial Ltda., sólida empresa de consultoria em diversas áreas, dentre elas a área contábil.

Trata-se do "Laudo de Avaliação Econômico-Financeira" da empresa GMK, cuja cópia ora se anexa (doc. 03) e cujo objetivo era o de "determinar o valor da empresa, dentro de premissas econômicas estabelecidas, determinando-se sua efetiva capacidade de geração de resultados, ou seja, de riqueza dentro de uma projeção de longo prazo". As conclusões quanto ao valor econômico da GMK, consideradas à época da aquisição, nortearam o processo de negociação e aquisição da GMK pela impugnante.

Consoante expressa previsão legal (art. 385 do RIR/99), é certo que, no momento da aquisição do investimento, o contribuinte deverá desdobrar o custo da aquisição da participação societária em: (1) valor do patrimônio líquido na época da aquisição; e (2) ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor apurado no item anterior.

O mesmo art. 385 prevê, ainda, em seu § 2º, que o ágio ou deságio apurado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com a indicação do fundamento econômico que o determinou, dentre os quais: (a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada, superior (ágio) ou inferior (deságio) ao custo registrado na sua contabilidade ("mais valia dos ativos"); (b) valor de rentabilidade baseada em projeção dos resultados de exercícios futuros; (c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, os quais podem ser livremente elegidos pela adquirente da participação societária.

Nos dois primeiros casos, seja o ágio fundamentado pela mais valia dos ativos (item "a") quanto o ágio fundamentado em rentabilidade futura (item "b"), deverá haver uma demonstração, a qual o contribuinte deverá arquivar como comprovante da escrituração.

Note-se que o legislador sequer define o que seria essa demonstração. Não há a exigência de laudo, mas apenas de um elemento que dê substância ao ato, devendo ser capaz de justificar razoavelmente o fundamento do ágio.

Os argumentos da DRJ para não acatar o laudo apresentado juntamente com a impugnação foram em linha com os critérios adotados pela autoridade fiscal quando do lançamento, inclusive com referência expressa ao "termo de constatação", como se extrai do seguinte exerto:

Em sua impugnação, a contribuinte defende a dedutibilidade do ágio, reiterando que decorre de expectativa de rentabilidade em exercícios seguintes, e traz aos autos o "Laudo de Avaliação Econômico-Financeira" da empresa GMK (doc. 03), que não havia sido apresentado durante a ação fiscal, datado de 31/03/2006.

Ocorre que esse laudo não é hábil para comprovar que o ágio em questão teve por fundamento a previsão de rentabilidade em exercícios futuros.

Isso porque, como bem argumenta a fiscalização, deve-se primeiro efetuar a alocação de ativos e passivos e o que sobrar é o "goodwill", ou seja, o ágio por expectativa de rentabilidade

futura seria parcela residual. Destaque-se que essa metodologia é uma recomendação da CVM (contestada pela impugnante), mas, principalmente, é uma decorrência lógica da quantificação do preço a ser pago (primeiro verifica-se quanto o investimento vale no presente e, depois, quanto se pode auferir de lucros no futuro).

Esse entendimento, do qual compartilho, está devidamente esclarecido no Termo de Constatação, do qual extraímos os seguintes trechos:

[...]

Em suma, cabe ao contribuinte demonstrar, por meio de estudo idôneo, a teor do disposto no § 3º do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que o valor do ágio lançado em sua contabilidade refere-se, em quantidade e qualidade, exclusivamente à rentabilidade futura da adquirida, o que não ocorre no presente caso”.

Analizando-se o referido laudo, verifica-se que a empresa de consultoria partiu exclusivamente de informações fornecidas pela empresa (não auditadas), e, adotando a metodologia do fluxo de caixa descontado, procurou demonstrar que o valor de mercado da GMK era superior ao seu valor contábil, justificando o pagamento de um ágio.

Ocorre que, como não apurou se o valor de mercado dos bens corpóreos e do fundo de comércio e intangíveis identificáveis era superior ao seu valor contábil, esse laudo não se presta a demonstrar (e sequer comprovar) que o ágio em questão decorre exclusivamente da expectativa de rentabilidade em exercícios futuros (parcela remanescente, que não foi quantificada e pode até não existir).

Dessa forma, não comprovada a existência de ágio decorrente da expectativa de rentabilidade em exercícios futuros, há que se considerar indedutível a sua amortização, mantendo-se a tributação correspondente.

Após a decisão da DRJ, em seu recurso voluntário, a ora recorrente alegou alteração de critério jurídico para ver reconhecido o seu direito à dedutibilidade do ágio com base no referido laudo de avaliação econômica apresentado (laudo 1). Posteriormente, contudo, apresentou outro documento visando sustentar seu pleito (laudo 2), correspondente a:

a) "Laudo de Avaliação - Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS 3" para a empresa GMK Eletrônica Ltda., data base 04 de janeiro de 2006, com base nas informações de 31 de dezembro de 2005, emitido em 31 de janeiro de 2006 pela empresa Planned Consultoria Tributária, Contábil e Empresarial Ltda., que suporta, no anexo 7, a fundamentação do ágio com base em rentabilidade futura. (grifou-se)

Veja-se que, aqui, a juntada do último laudo ao processo ocorreu em fevereiro de 2015, ou seja, 17 (dezessete) meses depois da apresentação do recurso voluntário (em que já se conhecia as razões de decidir da DRJ) e menos de 30 dias antes da data do julgamento, razão pela qual não merece qualquer reparo a decisão combatida.

Considerando-se, ainda, que o referido documento teria sido "emitido em 31 de janeiro de 2006", constata-se, à evidência, que a interessada não quis apresentar o laudo nos momentos em que foi devidamente intimada ou mesmo quando teve ciência dos argumentos que posteriormente desejou combater; afinal, nada explica o fato de apresentar um recurso voluntário para contrapor as razões de decidir da DRJ sem o correspondente suporte probatório para, às vésperas do julgamento no CARF, um ano e meio após apresentar aquele recurso, pretender que esses "novos documentos" (disponíveis há tempos) sejam apreciados pelo julgador.

A conduta não encontra qualquer guarida jurídica, com base nas exceções previstas pelo Decreto nº 70.235/72, tampouco se socorre da alegação de busca da verdade material, que não pode ser utilizada como fundamento para que a parte apresente provas quando lhe convier, em total descompasso com o andamento processual e demais preceitos que regem o processo administrativo tributário.

Neste ponto, cabe lembrar dos principais princípios constitucionais que influenciam a análise de provas no âmbito do processo administrativo, que têm no princípio do devido processo legal seu principal norte, no qual se albergam os princípios do contraditório e da ampla defesa.

O devido processo legal deve ser considerado o postulado fundamental do processo, base de todo o sistema, especialmente em seu aspecto formal, pertinente às regras processuais. No caso do processo administrativo tributário, uma vez iniciada a fase contenciosa, há que ser observado o regramento previsto no Decreto nº 70.235/72, especialmente em seus arts. 15 e 16, o qual, aplicado ao caso dos autos, não permite o conhecimento do Laudo 2, juntado tardiamente.

Assim, entendo que não assiste razão à recorrente nesse ponto.

Vale lembrar que, em que pese ter feito referência às alegações do seu recurso voluntário, em que a recorrente demonstrou, em síntese dela própria: "(i) a impossibilidade de alteração do critério jurídico do lançamento (violação ao art. 146 do CTN); (ii) a legitimidade e idoneidade do Laudo de Avaliação Econômico-Financeira apresentado para justificar a dedutibilidade do ágio (Laudo 1); e (iii) a inaplicabilidade de Instruções CVM ao caso", quando do recurso especial, ao sustentar a "legitimidade do laudo que trata da base financeira da época, mas elaborado posteriormente para comprovar o fundamento econômico do ágio", a recorrente pleiteia, tão-somente, o reconhecimento do "laudo 2" como apto para fundamentar a expectativa de rentabilidade futura prevista na aquisição da empresa GMK.

Assim, este colegiado estaria adstrito à análise do referido "laudo 2".

Contudo, como decorrência lógica do que foi apreciado e decidido anteriormente, a não aceitação do documento, por extemporâneo, automaticamente prejudica a análise de qualquer argumento nele fundado, razão pela qual deve ser mantido o entendimento das decisões anteriores, que em diversas oportunidades (acórdão de mérito e dois acórdãos em

sede de embargos) atestaram a falta de comprovação dos requisitos para a dedutibilidade do ágio.

Segue a reprodução de alguns desses excertos, que foram, inclusive, transcritos pela própria Recorrente na peça ora analisada:

No caso, somente em momento posterior à Fiscalização, quando da impugnação ao auto, é que foi apresentado laudo que atesta a expectativa de rentabilidade futura (Fluxos de Caixa Descontado) da GMK, sendo que tal documento é datado de 31/03/2006, ou seja, em momento posterior à fixação do preço da aquisição da GMK pela Alcatel, datada de 31/12/2005.

Trata-se de documento intitulado Laudo de Avaliação Econômico Financeira na data base de dezembro de 2005, elaborado por Planned Consultoria.

Enfim, não há nos autos laudo que comprove o fundamento e o valor do ágio contabilizado por ocasião da pactuação de dezembro de 2005. A contemporaneidade do laudo às operações que fundamenta é requisito lógico formal do aproveitamento de eventual ágio pago.

(Acórdão nº. 1301-001.779)

Do acima exposto, resta claro, que não há a omissão desejada, ao afirmar a embargante que o "Laudo 2" não foi analisado. Claro está, que o mesmo foi analisado e desconsiderado, repita-se:

“Somente em momento posterior à Fiscalização, quando da impugnação ao auto, é que foi apresentado laudo que atesta a expectativa de rentabilidade futura (Fluxos de Caixa Descontado) da GMK, sendo que tal documento é datado de 31/03/2006, ou seja, em momento posterior à fixação do preço da aquisição da GMK pela Alcatel, datada de 31/12/2005”.

(Primeiro acórdão de embargos - Acórdão 1301-001.981)

Considerando que o mencionado "Laudo 2" deveria ter sido anexado à impugnação, precluiu o direito da recorrente em anexar novas provas ao processo, devendo o mesmo ser desconsiderado para efeitos probatórios.

ii) Ainda que se admitisse a juntada extemporânea do "Laudo 2", ele padece do mesmo vício do "Laudo 1", anexado à impugnação às fls. 16.466 a 14.489. Assim como o "Laudo 1", datado de 31/03/2006, o "Laudo 2" é datado de 31/01/2006, ou seja, também foi elaborado em momento posterior à fixação do preço da aquisição da GMK pela Alcatel, ocorrida em 31/12/2005, motivo pelo qual não se presta a comprovar a razão econômica de ágio pactuado antes mesmo de sua elaboração.

(Segundo acórdão de embargos - Acórdão nº 1301-002.501)
(grifou-se)

Na exata medida em que descabe a apreciação do laudo extemporâneo simplesmente não há como acolher a pretensão formulada em relação ao laudo 2, sendo de rigor manter, pelos fundamentos já apresentados, o que restou decidido pelo colegiado *a quo*.

Nesse caso, resta prejudicada a análise propriamente dita do laudo 2.

Preços de transferência - frete, seguro e imposto do importação

Em relação ao tema de preços de transferência, a recorrente questiona a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na apuração do preço praticado, por considerar que estes "não são manipuláveis", ou seja, são decorrentes de operações praticadas com terceiros não vinculados.

Em sentido diverso, o acórdão recorrido manteve tais rubricas no cálculo, ratificando o procedimento adotado pela fiscalização, com base nos seguintes fundamentos:

Com relação a inclusão do valor do frete, seguros e impostos devidos na importação na apuração do preço parâmetro a ora recorrente entende que o preço praticado não pode incluir tais parcelas, mas tão somente o custo do bem importado. Aduz, em síntese, que por não se tratarem de valores despendidos em aquisição internacional (importação) ou por não haverem sido pagos a pessoa vinculada, os custos com frete, seguros e tributos devidos na importação não se sujeitam aos limites de dedutibilidade previsto pelo artigo 18 da Lei 9.430/96. Cita jurisprudência em favor de sua tese.

Na linha do quanto decidido por maioria de voto desta Turma de Julgamento (Acórdão 1301-001.056, de 02/10/2012) e, para o deslinde desta questão, releva, de início, reproduzir as disposições da Lei nº 9.430, de 1996.

Com efeito, temos (verbis):

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

[...]

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

Como é cediço, o disposto no parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, acima transcrito, há muito disciplina a apropriação de custos na determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas submetidas ao lucro real. Não se vislumbra nenhuma ilegalidade neste dispositivo.

Nesse sentido, assim dispõe o artigo 13 do Decreto Lei nº 1.598, de 1977.

Art. 13 O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo; [...]

O referido dispositivo constitui, inclusive, matriz legal dos artigos 289 e 290 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99).

Não cabe dúvida de que a disposição contida na Lei nº 9.430, de 1996, efetivamente diz respeito ao custo contábil.

Resta claro, também, que a norma em comento tem aplicação genérica, isto é, não diz respeito a um determinado método de determinação de preço parâmetro, mas, sim, à determinação do custo em qualquer dos métodos preconizados no artigo em que se encontra inserida.

Quando se trata de aplicação de métodos de preços de transferência, o cuidado que se deve ter (na consideração ou não do frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do custo de importação) diz respeito a possibilidade de se distorcer os termos da comparação que se pretende empreender.

(...)

Não se pode olvidar que, para fins de preço de transferência, a comparação entre preço praticado e preço parâmetro deve se dar a partir de grandezas semelhantes. Ora, se os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação são computados na apuração do preço de revenda, e o que se deseja é apurar o preço parâmetro em patamares similares aos mesmos bens ou serviços adquiridos no Brasil e de partes independentes, necessariamente o custo do frete, seguro e os tributos não recuperáveis de importação deverão ser considerados.

A regra, portanto, é a inclusão, na determinação do custo da importação, do frete, seguro e dos tributos devidos na importação.

Dessa forma, entendendo que os valores relativos a frete, seguro e imposto de importação devem compor a apuração do preço praticado, uma vez que compõem também o preço parâmetro. Isso porque o § 4º do art. 4º da IN SRF nº 243/2002 reflete o disposto no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos. (grifou-se)

Entendo que não merece reparos a decisão recorrida, posto que fundada na interpretação literal de dispositivo legal (art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96). Nesse caso, entendo que não cabe a este Conselho deixar de aplicar lei válida e vigente à época dos fatos.

A eventual alteração normativa posterior, apontada pela recorrente, em nada lhe socorre, pois o papel do julgador administrativo é aplicar a lei posta ao tempo dos fatos, sendo-lhe defeso apreciar a eventual inconstitucionalidade da norma, conforme vedação prevista na Súmula CARF nº 2.

Ademais, o fato de o § 6º do art. 18 ter sido alterado com o advento da Lei nº 12.715, de 2012, para agora considerar que os valores de frete e de seguro, atendidas certas condições, não integram o custo para fins de aplicação do método PRL, claramente ratifica o entendimento de que estes deveriam ser computados até o momento da inovação legal, o que garante a sua inclusão no cálculo do preço praticado ao tempo da redação anterior.

Corretos, portanto, o procedimento da fiscalização e a posição adotada pelo acórdão recorrido, ainda mais porque compete à autoridade fiscal efetuar os cálculos relativos aos preços de transferência de acordo com as disposições normativas então vigentes, exigência que foi fielmente cumprida no caso dos autos.

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso apresentado pelo contribuinte, exceto quanto à matéria "*forma de apuração do preço parâmetro através do método do PRL-60*" e, na parte conhecida, quanto ao mérito, voto por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner