



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

Processo n° 16561.720116/2012-95
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1302-001.742 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2016
Matéria IRPJ/CSLL - Preço de Transferência
Embargante ROBERT BOSCH LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

EMBARGOS. OMISSÃO. Constatada omissão acerca de ponto sobre o qual o Colegiado deveria ter se manifestado, os embargos são acolhidos.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE CÁLCULO MAIS FAVORÁVEL. A norma inserta no § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, tem como destinatário o contribuinte, pois lhe confere o direito de realizar os cálculos do ajuste pelos vários métodos previstos nessa Lei e a adotar aquele que lhe assegurar a maior dedutibilidade. Tal norma não é direcionada ao Auditor-Fiscal, o qual deve respeitar a opção feita pelo contribuinte, caso esteja em consonância com o figurino legal. Discordando o Auditor-Fiscal do método adotado pelo contribuinte deverá justificar e aplicar o método cabível, não se lhe impondo a aplicação de vários métodos, para buscar o ajuste que implique em maior dedutibilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em, por maioria de votos, CONHECER e ACOLHER os embargos sem efeitos infringentes, divergindo as Conselheiras Daniele Souto Rodrigues Amadio e Talita Pimenta Félix quanto aos efeitos infringentes, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente e Relatora

Processo nº 16561.720116/2012-95
Acórdão n.º **1302-001.742**

S1-C3T2
Fl. 3

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Paulo Mateus Ciccone, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Eduardo de Andrade e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

Relatório

Na sessão de julgamento de 07 de abril de 2014 foi apreciado recurso voluntário interposto nestes autos pela contribuinte autuada, restando decidido: 1) *por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento, votando pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e José Sérgio Gomes e o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão, sendo designada para redigir o voto vencedor acerca das razões a Conselheira Edeli Pereira Bessa;* 2) *por voto de qualidade, REJEITAR a arguição de ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso, sendo designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa;* 3) *por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos efeitos de fretes e seguros, divergindo o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão;* e 4) *por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos juros de mora sobre a multa de ofício, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior acompanhado pelos Conselheiros Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso, sendo designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.*

O acórdão nº 1101-001.079 restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

ALTERAÇÃO DE OPÇÃO PELO MÉTODO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O intimação prévia prevista no art. 20-A da Lei nº 9.430/96 somente deve ser observada nos procedimentos fiscais que tenham por objeto as apurações do ano-calendário 2012 e seguintes.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. Descabe a arguição de ilegalidade na IN SRF nº 243, de 2002, cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS. Na apuração do preço praticado 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 DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

CSLL. DECORRÊNCIA. O quanto decidido para fins de IRPJ deve ser aplicado à CSLL, eis que os lançamentos decorrem dos mesmos fatos e dos mesmos elementos de prova.

Cientificada, a recorrente opôs embargos de declaração admitidos consoante exposto no despacho de fls. 5297/5298, elaborado pelo Conselheiro Benedito Celso Benício Júnior e aprovado pelo Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão:

Como esclarecido no início do voto apresentado por esta relatoria, o litígio resumia-se ao seguinte, verbis:

“Conforme dito acima, a Fiscalização contesta dois aspectos diversos do cálculo dos preços de transferência efetuados pela ora Recorrente, quais sejam:

- Não aplicação da fórmula inserta na Instrução Normativa n. 243/2002 para fins de base de cálculo dos Preços Parâmetros através do método Preço de Revenda menos Lucro – Produção, é dizer, através do PRL 60%; e

- Não inclusão, nos cálculos da fiscalizada, dos valores de frete, seguro e Imposto de Importação nos Preços Praticados.” (fl. 10.187).

Na ocasião, apresentei voto pelo parcial provimento do recurso voluntário, apenas para reconhecer a ilegalidade da Instrução Normativa n. 243/2002 e, conseqüentemente, cancelar os lançamentos do IPRJ e CSLL fundamentados naquele ato infralegal (fl. 10.199), mantendo, portanto, o lançamento quanto à inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação na composição do Preço Praticado pelo Contribuinte por entender que apenas com o advento da Lei n. 12.715/2012 houve autorização legal para não computar aqueles valores no Preço Praticado.

*Ocorre que, por voto de qualidade, a maioria dos Ilmos. Conselheiros da E. 1ª Turma rejeitou a arguição de ilegalidade da Instrução Normativa SRF n. 243/2002, tendo sido **designada para redigir o voto vencedor no ponto a Ilma. Conselheira Edeli Pereira Bessa** (fls. 10.204/10.256), a qual concluiu seus fundamentos nos seguintes termos:*

*“Conclui-se, do exposto, que a Instrução Normativa SRF nº 243/2002 **não padece de ilegalidade** e a metodologia de cálculo nela evidenciada presta-se, validamente, ao cálculo dos ajustes de preços de transferência concernentes ao método PRL60, criado pela Lei nº 9.959/2000.*

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário neste ponto.” (fl. 10.252).

*Cientificado em 1º.08.2014 sobre o v. acórdão embargado (fl. 10.260), o Contribuinte apresentou embargos de declaração (fls. 10.263/10.271), no qual suscita, exclusivamente, omissão no r. voto vencedor quanto “à necessidade aceitação de novo método, mais favorável ao contribuinte, já no curso do processo administrativo **como decorrência do comando previsto no §4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96**” (fl. 10.269, destaques originais).*

Assim, considerando que o recurso busca tão somente sanar a alegada omissão no voto vencedor e que os embargos são tempestivos, entendo ser o caso de remeter o presente processo à Secretaria da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF para que seja redistribuído à Ilma. Conselheira Edeli Pereira Bessa para a análise do feito e, se o caso, incluí-lo em pauta.

Em seu recurso voluntário, a contribuinte arguiu a nulidade do auto de infração em razão do descumprimento do artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, defendendo a aplicação imediata desta norma de caráter procedimental, e concluindo que:

Assim sendo, ou bem se reconhece que a nova lei tem aplicação imediata, declarando-se a nulidade do Auto de Infração por descumprimento da norma em comento, ou bem se reconhece que a nova lei não se aplica e, portanto, nada impede o contribuinte indicar novo método depois de iniciada a fiscalização.

Prevalecendo a primeira hipótese, é dever da Autoridade Fiscal, na hipótese de desqualificação dos critérios de cálculo do método eleito pelo contribuinte, intimá-lo para apresentar novos cálculos de acordo com o método que lhe for mais favorável.

O descumprimento de tal determinação, no caso concreto, macula o Auto de Infração com vício material de nulidade insanável o que, por sua vez, impõe o seu imediato cancelamento.

Mais à frente, depois de questionar a legalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 e o efeito dos valores de frete, seguros e impostos devidos na importação na apuração do preço praticado, a recorrente assevera que, em atenção ao parágrafo 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, que prevê a possibilidade de ser empregado mais de um método e a obrigatoriedade de prevalecer o resultado mais conveniente ao contribuinte, apresentou em impugnação apuração do preço parâmetro segundo o método CPL para seis dos produtos listados pela Fiscalização, revelando ajustes inferiores aos apurados pela Fiscalização. Entende que frente a tal contexto é imperioso à Autoridade Fiscal reconhecer os preços parâmetros apurados segundo o método CPL, aceitando apuração que se mostra mais benéfica ao contribuinte.

Esclarece que a apuração do preço parâmetro para os produtos indicados só foi trazida aos autos quando da Impugnação pois os ajustes decorrentes da utilização do método PLR, consideradas as premissas ora defendidas (valor FOB do preço praticado e cálculo do preço parâmetro dos produtos importados aplicados à produção segundo a Lei nº 9.430/96), se mostrava mais favorável à Recorrente que a utilização do CPL. Contudo, a autoridade julgadora entendeu não caber mais ao contribuinte alterar o método de cálculo após o início do procedimento fiscal, contrariamente à clara possibilidade neste sentido expressa no §4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96. Nos termos ali expostos o legislador ordinário não somente permitiu a utilização de qualquer um dos métodos previstos, como também permitiu a aplicação simultânea deles, exigindo, exclusivamente, repita-se, que prevalecesse aquele que apresentasse melhores resultados ao contribuinte, i.e. menor ajuste. A lei, desta forma, ao mesmo tempo em que criou o direito de o contribuinte valer-se do método que mais lhe favoreça, acabou por criar um dever para a Administração Tributária. Isto porque aquela dirige-se tanto aos contribuintes quanto à Administração Tributária, não havendo qualquer disposição no sentido de que a utilização do melhor método somente se aplicaria aos primeiros.

Cita julgados administrativos em favor de seu entendimento e acrescenta que o objetivo da lei foi coibir a discricionariedade, constituindo uma regra que disciplina o lançamento tributário decorrente das regras de preços de transferência, quer seja ele promovido pelo contribuinte ou de ofício. Assim, se o contribuinte prova que há um método mais benéfico, esta prova constitui matéria de defesa que obstaculiza o lançamento tributário, como qualquer outra prova que mostre ser insubsistente uma pretensão fiscal qualquer.

Acrescenta que a indicação de um método em DIPJ não vincula o contribuinte, pois não caracteriza opção. A lei prevê que mais de um método podem ser utilizados, de modo que a sua adoção não cria uma realidade imutável, mas tão somente

Processo nº 16561.720116/2012-95
Acórdão n.º **1302-001.742**

S1-C3T2
Fl. 7

apontaria o critério para a mensuração do fato jurídico tributário, a ser testado em qualquer momento em que se verificasse a dedutibilidade de despesas. Defende que até o método originalmente apontado pelo contribuinte poderia ser alterado a qualquer tempo. Entendimento em sentido oposto seria dar à opção do contribuinte o condão de fazer nascer obrigação tributária não prevista em lei.

Conclui, assim, que, no presente caso, o método CPL aqui referido deve prevalecer, pois apresenta resultado inegavelmente mais favorável à Recorrente.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Preliminarmente cumpre recordar que o Colegiado embargado já se manifestou acerca dos efeitos do art. 20-A da Lei nº 9.430/96, nos termos do voto vencedor de lavra desta Conselheira, integrado ao acórdão embargado:

Inicialmente cumpre esclarecer que, para rejeitar a argüição de nulidade do lançamento por pretensão descumprimento do disposto no art. 20-A da Lei nº 9.430/96, o I. Relator afastou sua aplicação relativamente a procedimento fiscal iniciado antes de sua vigência. Todavia, a maioria qualificada da Turma acompanhou o I. Relator pelas conclusões, por entender que mencionado dispositivo, ao permitir a alteração da opção por um dos métodos de apuração de preços de transferência depois de iniciado o procedimento fiscal, estabeleceu tal faculdade em relação às apurações pertinentes ao ano-calendário 2012 e seguintes.

Acompanhou, assim, as razões expostas pela autoridade julgadora de 1ª instância para rejeitar a alegação da contribuinte autuada:

Isso porque, após o início do procedimento fiscal, nem a fiscalização, nem as Delegacias de Julgamento, são obrigadas a aceitar que o contribuinte apresente outros métodos de apuração de preços de transferência, não utilizados na DIPJ válida na ocasião.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte, nos termos do §1º do artigo 7º do Decreto 70.235/72 (“O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas”), e, uma vez afastada a espontaneidade, exceto nas hipóteses em que seja constatado erro de fato no preenchimento da DIPJ, os dados informados se tornam definitivos, não cabendo mais ao contribuinte rever as opções levadas a efeito na DIPJ apresentada.

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

“13.1 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 a 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.

13.2 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.

*13.3 Todo ato processual, ainda que em fase inquisitória, é fundamental ao desenvolvimento do processo administrativo ou judicial tributários, e para que o processo seja processo, as prerrogativas e os ônus processuais devem ser aplicados independentemente da vontade das partes, na medida em que seu objeto é indisponível ao particular e ao Fisco: **constituição do crédito tributário, uma vez materializada a hipótese de incidência tributária**”.*

Ademais, a fiscalização, com exceção dos 7 produtos supracitados, manteve os métodos de preços de transferência originalmente adotados pela contribuinte e **apenas refez os cálculos dos ajustes, obedecendo a legislação que entendeu aplicável ao caso.**

As limitações acima descritas, quanto à alteração dos métodos de preço de transferência, para o ano-calendário objeto da autuação (ano-calendário 2008), não foram alteradas com a edição da Lei nº 12.715/2012, que incluiu na Lei nº 9.430/96 o artigo 20-A, in verbis:

"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" (grifei).

Isso porque essa alteração legislativa somente é válida para atos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012. Importante observar que a expressão "ano-calendário" designa "período de apuração", não podendo ser confundido com o ano em que ocorre a ação fiscal.

Dessa forma, independentemente de a referida norma ser classificada ou não como processual / procedimental, não deve ser aplicada no caso em tela, cuja autuação é relativa ao ano-calendário de 2008, não se verificando, portanto, qualquer irregularidade no procedimento fiscal.

Acrescente-se que, na forma do §3º do art. 20-A da Lei nº 9.430/96, a Receita Federal foi autorizada a definir o prazo e a forma de opção de opção de que trata o caput, e neste sentido editou a Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012 estabelecendo que:

Art. 40. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos Capítulos II e III 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.

[...]

§ 4º A opção de que trata o **caput** será efetuada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica relativa ao ano-calendário das operações sujeitas ao controle de preços de transferência.

Assim, somente a partir do ano-calendário 2012 o sujeito passivo pode formalizar a opção por meio da DIPJ, e é neste contexto que o Fisco está obrigado a intimar o sujeito passivo e facultar-lhe a apresentação de novo cálculo, caso desqualifique o critério originalmente apontado na DIPJ. Embora presente, inicialmente, nuances procedimentais, a nova norma legal, invocada pela contribuinte, tem verdadeiro caráter material, porque vinculada a uma opção com forma e prazo a ser exteriorizada, a ser observada durante todo o ano-calendário, e que somente passou a ser possível a partir da apuração do ano-calendário 2012.

Estas as razões, portanto, para REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento.

Resta, portanto, apreciar a alegação da recorrente acerca dos efeitos do demonstrativo de *apuração do preço parâmetro segundo o método CPL para seis dos produtos listados pela Fiscalização*, apresentado em impugnação, que encontraria suporte na previsão contida no art. 18, §4º da Lei nº 9.430/96:

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.

§5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

[...]

A jurisprudência deste Conselho é majoritária no sentido de que o dispositivo legal em referência apenas confere ao sujeito passivo a faculdade de utilizar mais de um método, quando possível, para determinação do ajuste de preços de transferência, e aplicar o resultado daquele que lhe for mais favorável. Neste sentido vale a transcrição das razões de decidir expostas pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima no voto condutor do Acórdão CSRF nº 01-06.014:

Iniciaremos, assim, a análise das formulações legais, isolando os enunciados prescritivos e sua estrutura lógica, para depois alcançar as significações normativas e, como produto final, a regra jurídica. Para melhor compreensão da matéria, é conveniente apresentar os textos legais de forma sintética e direcionada ao que interessa a solução do litígio:

HIPÓTESE

CONSEQUÊNCIA

NJ1) Dado que o custo das importações nas operações efetuadas com pessoa vinculada excede ao preço determinado por um dos seguintes métodos: PIC, PRL ou CPL

=> A parcela dos custos que exceder ao valor determinado pelos métodos não é dedutível e deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real (art. 18, caput e § 7º);

NJ2) Dada a apuração da média aritmética dos preços de bens similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações praticadas entre compradores e vendedores não vinculados, em condições de pagamento semelhantes, calculada considerando os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do IRPJ a que se referirem os custos

=> Tem-se o preço parâmetro apurado pelo método PIC - método dos Preços Independentes Comparados (art. 18, I, §1º e 2º);

NJ3) Dado a utilização de mais de um método

=> será considerado dedutível o maior valor apurado, (art. 18, §4º);

Vê-se, inicialmente, que as normas acima não especificam quem deva realizar os ajustes de preços de transferência. Daí se pode inferir que tanto o contribuinte quanto o Fisco tem o dever de ajustar o lucro real caso se verifique o excesso de custo na importação em relação ao preço parâmetro calculado por um dos métodos. Nesse sentido, os artigos 240 a 245 do RIR/99 dispõem que as pessoas jurídicas devem anualmente calcular preços que servirão de parâmetro para o estabelecimento de custos no caso de importação.

Também verifico a primeira norma (NJ1) explícita que qualquer dos três métodos pode ser utilizado para apurar o preço parâmetro. O enunciado da lei é claro ao determinar que "somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos" (grifei) Basta, portanto, que a autoridade administrativa comprove que o valor da importação excede o apurado por um dos métodos para que obrigatoriamente se considere essa parcela de custo como não dedutível. Ou seja, o pressuposto do ajuste nos custos pelas regras de preços de transferência é a comprovação do excesso de custo por apenas um dos métodos.

É bem verdade que a terceira norma (NJ3) ressalva a hipótese de o controle utilizar mais de um método para cálculo do preço parâmetro. Nesse caso, deve-se adotar o menor valor apurado.

Na verdade, essas proposições extraídas do texto legal devem guardar coerência interna, por isso a construção lógica da regra jurídica não pode levar ao cumprimento de um enunciado prescritivo e ao necessário descumprimento de outro do mesmo dispositivo legal. O intérprete deve buscar o sentido do conjunto que afaste contradições, afinal, dentre a moldura de significações possíveis de um texto de direito positivo a escolha do intérprete de ser feita em consonância com todo ordenamento jurídico.

Assim, para que se possa o pressuposto de aplicação da regra (NJ3), acima reproduzida, temos que esclarecer qual é a hipótese em que ocorre o cálculo por mais de um método de preço parâmetro.

De fato, a legislação brasileira confere liberdade ao contribuinte para a escolha do método que melhor lhe convém e estabelece que, na presença de mais de um valor, o ajuste deve ser o menor. O contribuinte pode se defrontar com as seguintes situações no tocante a importação:

(i) Impossibilidade de emprego de qualquer dos três métodos tanto por ausência de preços praticados para servir de comparação, quanto pela falta de fornecimento de informações da pessoa vinculada, ou, ainda, a presença de lacuna normativa na sua hipótese específica;

(ii) Constatação de que o preço parâmetro apurado por um dos métodos pelo contribuinte é igual ou superior ao preço do insumo praticado na sua importação;

(iii) Identificação de excesso de custo apurado em mais de um dos três métodos e a adoção do menor valor de ajuste.

*Por seu lado, cabe a fiscalização auditar os cálculos e, se o contribuinte não lograr demonstrar sua exatidão, devendo identificar de ofício eventuais excessos de custos na importação por quaisquer dos métodos. **Conforme a primeira norma (NJ1), a comprovação do excedente por um dos métodos é o pressuposto para autorizar o agente fiscal a realizar o arbitramento de custos na importação e a glosa da dedução acima desse valor. Apenas se o contribuinte demonstrar a apuração por mais de um método previsto na legislação, os agentes fiscais devem verificar os cálculos e adotar o valor mais favorável.***

No caso presente, observo que o sujeito passivo não se utilizou de qualquer dos métodos de cálculo indicados na norma de preços de transferência para determinação do custo do produto importado PIA. Justifica sua omissão pela impossibilidade de obter informações que permitissem a apuração dos preços com base nos métodos PIC e CPL e pela inaplicabilidade do método PRL.

Se o contribuinte afirma que não há ajuste a ser feito em virtude da falta de um método aplicável, o ônus da prova é da autoridade fiscal que deve demonstrar que há ajuste possível e apurar o excesso por um dos métodos. Nesse sentido, a

fiscalização apurou o preço parâmetro com base no método PIC e fundamenta a acusação do excesso em provas documentais que traz no lançamento fiscal.

Dessa forma, a hipótese fática de incidência da terceira norma (NJ3) não se concretizou, afinal a previsão normativa exige que haja a utilização de mais de um método de cálculo como condição para que haja o dever de o Fisco adotar o menor valor de ajuste.

Não acompanho, portanto, a decisão recorrida que sustenta a obrigatoriedade de apuração pela fiscalização dos três métodos de cálculo antes de exigir qualquer ajuste de custo.

A regra é clara ao estabelecer a hipótese de sua aplicação. Não vislumbro a existência de lacuna axiológica a ensejar a criação de uma solução normativa pelo intérprete, eis que não há divergência entre a regra que regula a escolha do valor de ajuste e seu propósito. Na verdade, a finalidade da norma ao estabelecer o valor mais favorável ao contribuinte é definir um procedimento que compatibilize os resultados caso haja valores distintos de ajuste. Só surgiria, portanto, o dever jurídico de o Fisco identificar o ajuste pelos três métodos de cálculo se a lei assim expressamente determinasse.

Esse também é o entendimento defendido pela Egrégia Primeira Câmara deste Conselho no voto da ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni no Acórdão 101-94.888, de 17 de março de 2005, em que afirma:

"Não há de se argumentar que, tendo o contribuinte o direito de optar pelo método que lhe seja mais favorável, cabe ao fisco também fazê-lo.

(...) A lei não prioriza qual o método a ser adotado pelo fisco na apuração de ofício do preço de transferência, nem obriga o fisco a determinar qual o método é mais favorável ao contribuinte".

No mesmo sentido, Heleno Taveira Torres observa que a lei não obriga o Fisco a previamente descobrir qual o método mais favorável ao contribuinte, prevendo apenas a apuração de ofício do excesso de custo por um dos métodos. (negrejou-se)

A recorrente também contesta a rejeição, pela autoridade julgadora, dos demonstrativos trazidos em impugnação. Esclarece não ter apresentado tais demonstrativos à Fiscalização porque lhe eram mais favoráveis os cálculos segundo *as premissas ora defendidas (valor FOB do preço praticado e cálculo do preço parâmetro dos produtos importados aplicados à produção segundo a Lei nº 9.430/96)* e argumenta que no dispositivo legal em referência admitiu-se a utilização de qualquer um dos métodos previstos, desde que prevalecesse o menor ajuste. Entende que a lei, desta forma, *ao mesmo tempo em que criou o direito de o contribuinte valer-se do método que mais lhe favoreça, acabou por criar um dever para a Administração Tributária. Isto porque aquela dirige-se tanto aos contribuintes quanto à Administração Tributária, não havendo qualquer disposição no sentido de que a utilização do melhor método somente se aplicaria aos primeiros. Assim, se o contribuinte prova que há um método mais benéfico, esta prova constitui matéria de defesa que obstaculiza o lançamento tributário, como qualquer outra prova que mostre ser insubsistente uma pretensão fiscal qualquer.*

Inicialmente esclareça-se que o procedimento fiscal do qual resulta a presente exigência teve início em 06/12/2011, momento no qual já era notória a existência da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 e a interpretação dada pela Receita Federal aos critérios aplicáveis para cálculo dos ajustes segundo o método originalmente adotado pela contribuinte. A contribuinte, inclusive, já havia sido questionada acerca dos cálculos praticados no ano-

calendário 2004, como evidenciado na ementa do Acórdão nº 1402-001.418, proferido nos autos do processo administrativo nº 16643.000104/2009-35, contra ela formalizado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PROCEDIMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO DO MÉTODO. IMPOSSIBILIDADE.

Na apuração do preço de transferência o sujeito passivo pode escolher o método 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. Não há como extrair do texto legal o corolário de que a fiscalização teria o dever de suplantar a escolha do próprio contribuinte e, de ofício, considerar dedutível o maior valor apurado.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a argüição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

PREÇO PARÂMETRO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de lançamento tido como decorrente, aplica-se a ele o resultado do julgamento do processo tido como principal.

Apesar disso, quando novamente fiscalizada, a contribuinte não se valeu da faculdade prevista no dispositivo em referência para calcular o ajuste de preços de transferência por mais de um método e adotar aquele que lhe era mais benéfico. Os cálculos alegados somente foram produzidos depois do lançamento de ofício, momento em que o ajuste já estava definido em conformidade com o contexto fático existente. Ao contrário do que entende a recorrente, o dever da Administração Tributária de utilizar o melhor método está circunscrito ao procedimento fiscal e condicionado às circunstâncias antes mencionadas. Assim, não só a autoridade fiscal está desobrigada de apurar a existência de ajustes menores calculados por outros métodos não cogitados pela contribuinte, como também os órgãos julgadores não estão obrigados a avaliar os efeitos desta cogitação tardiamente estruturada quando o sujeito passivo não mais dispunha de espontaneidade para tanto.

Neste sentido também se manifestou o Conselheiro Marcelo Cuba Netto no voto condutor do Acórdão nº 1201-001.061:

Pois bem, quanto ao primeiro ponto, a meu ver não há dúvida de que o Fisco, sob determinadas condições, poderá desconsiderar o método de cálculo dos preços de transferência originalmente eleito pela contribuinte, substituindo-o por outro. Tal competência encontra previsão expressa no art. 40 da Instrução Normativa nº 32/2001, verbis:

[...]

Veja que a norma acima transcrita não só autoriza o auditor a substituir, de ofício, o método eleito pela contribuinte, como também estabelece as condições para que tal medida seja adotada.

Resta então examinarmos o segundo ponto, qual seja, verificar se o método de cálculo dos preços de transferência adotado originalmente pela pessoa jurídica poderá, ou não, na fase de julgamento, ser restabelecido pela autoridade julgadora em substituição ao empregado de ofício pela autoridade.

Entendo que não. Como visto no item anterior deste voto, cabe ao contribuinte exercer, até o momento de apuração do IRPJ, a faculdade de escolha do método de cálculo dos preços de transferência. A informação ao fisco acerca do método escolhido para cada produto se dará na DIPJ ou, em havendo mais do que quarenta e nove espécies distintas produtos submetidas ao cálculo dos preços de transferência, tal informação somente será prestada em resposta à intimação fiscal dirigida ao contribuinte.

Iniciado o procedimento fiscal, caberá à autoridade verificar a integridade dos cálculos dos preços de transferência realizados pelo contribuinte, segundo o método por este escolhido. Referida verificação é realizada mediante apresentação dos documentos que alicerçaram o cálculo dos preços de transferência, segundo o método escolhido pelo contribuinte.

No procedimento fiscal poderá acontecer de o contribuinte, apesar de intimado para tanto, deixar de apresentar parte dos documentos exigidos pela autoridade. Nesta hipótese, de acordo com o disposto no acima transcrito art. 40, parágrafo único, da Instrução Normativa nº 32/2001, caberá ao auditor:

- a) decidir se a falta de apresentação desses documentos importará, ou não, em lançamento de ofício;*
- b) em caso positivo, decidir se é possível a realização do lançamento de ofício com base no método de cálculo dos preços de transferência eleito pelo sujeito passivo, e;*
- c) promover o lançamento de ofício com base em outro método, de acordo com as informações de que dispuser, caso não seja possível a manutenção do método eleito pelo sujeito passivo.*

Assim, se a legislação autoriza a adoção da “medida extrema”, consistente na apuração do IRPJ mediante cálculo dos preços de transferência realizado com base em método distinto daquele eleito pelo sujeito passivo, entendo que tal “medida extrema” é definitiva. Em outras palavras, ainda que os documentos faltantes sejam apresentados na fase litigiosa do procedimento, não poderão ser eles admitidos com vistas ao restabelecimento do método eleito originalmente pelo sujeito passivo.

Não é nova a questão da irreversibilidade de método de apuração do IRPJ empregado pela fiscalização, em substituição àquele eleito pelo sujeito passivo. Realmente, em caso de lançamento de ofício realizado segundo as regras do lucro arbitrado, a apresentação, na fase litigiosa do procedimento, dos documentos cuja falta ensejaram a adoção da “medida extrema”, não tem o condão de restabelecer a forma de apuração do imposto eleita pelo sujeito passivo (lucro real ou presumido).

Esclareça-se que a Instrução Normativa SRF nº 243/2002 em nada destoa, neste ponto, do disposto na Instrução Normativa SRF nº 32/2001, abordada no excerto acima:

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.

Nestes termos, não tem razão a recorrente quando assevera ser imperioso à Autoridade Fiscal reconhecer os preços parâmetros apurados segundo o método CPL, aceitando apuração que se mostra mais benéfica ao contribuinte. A lei, de fato, prevê que mais de um método pode ser utilizados, mas atribui ao sujeito passivo esta faculdade, e ela deve ser exercida enquanto ele dispõe de espontaneidade para tanto, aí incluída eventual reaquisição no curso do procedimento fiscal não questionada pela autoridade lançadora. Nada na lei permite a interpretação de que o critério para a mensuração do fato jurídico tributário pode ser testado em qualquer momento em que se verifica a dedutibilidade de despesas.

Pertinente reproduzir, por fim, o entendimento exposto pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no Acórdão nº 1302-001.628, contrário à pretensão da contribuinte:

A norma inserta no § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 tem como destinatário o contribuinte, pois lhe confere o direito de realizar os cálculos do ajuste pelos vários métodos previstos nessa Lei e a adotar aquele que lhe assegurar a maior dedutibilidade. Tal norma não é direcionada ao Auditor-Fiscal, o qual deve respeitar a opção feita pelo contribuinte, caso esteja em consonância com o figurino legal. Discordando o Auditor-Fiscal do método adotado pelo contribuinte deverá justificar e aplicar o método cabível, não se lhe impondo a aplicação de vários métodos, para buscar o ajuste que implique em maior dedutibilidade.

Ademais, o § 4º do art. 18 da Lei 9.430/96 só é aplicável, como expresso em seu texto, “Na hipótese de utilização de mais de um método”, contrario sensu, significa dizer que é possível se utilizar apenas de um método, ou seja, tal norma é meramente autorizativa, logo não impõe ao contribuinte, nem muito menos ao Auditor-Fiscal, a obrigação de adotar os vários métodos possíveis, para escolher o menos oneroso.

Assim, é descabido o pleito da recorrente de aplicação, AGORA, do método PIC para todas as operações relativas ao dióxido de titânio não micronizado D10095111, quando se constata que nem mesmo ela aplicou tal método (PIC) para comparar com ajuste obtido pela aplicação espontânea do método PRL-20 (vide item 46 da Tabela a fls. 1.108). Por essa mesma razão, torna-se totalmente despicienda a discussão sobre a similiaridade entre os dióxidos de titânio micronizado (D10095174) e não micronizado (D10095111), pois, como já dito, incabível a aplicação, agora, do método PIC para este último item.

Processo nº 16561.720116/2012-95
Acórdão n.º **1302-001.742**

S1-C3T2
Fl. 16

Por estas razões, os embargos devem ser CONHECIDOS e ACOLHIDOS para suprir a omissão existente e, assim, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário no ponto sob análise.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

CÓPIA