



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

**Processo n°** 16643.000330/2010-50  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 1301-001.485 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de abril de 2014  
**Matéria** IRPJ e Outros  
**Embargante** Nokia do Brasil Tecnologia Ltda.  
**Interessado** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005

**NORMAS PROCESSUAIS - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO -**  
Constatada omissão quando a ponto levantado no recurso, os embargos devem ser acolhidos para supri-la.

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO MAIS FAVORÁVEL - A**  
escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos acolher os embargos de Declaração para suprir a omissão e ratificar a decisão. Ausente, justificadamente o Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior. Presente a Conselheira Cristiane Silva Costa (Suplente Convocada). Fez sustentação oral pela recorrente Dr. Rafael de Paula Gomes, OAB/FG n° 26.345.

(documento assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Carlos Augusto de Andrade Jenier e Cristiane Silva Costa (Suplente Convocada).

## Relatório

Pelo Acórdão n.º 1301-01.232, de 12 de junho de 2013, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste CARF negou provimento ao recurso voluntário de Nokia do Brasil Tecnologia Ltda., confirmando a decisão de 1ª instância que julgou improcedente a impugnação formulada em face de autos de infração de IRPJ e CSLL exigidos, em razão de falta de adição ao lucro líquido da parcela do custo de bens importados que exceda ao preço parâmetro de transferência e compensação indevida de prejuízos fiscais.

Ciente do acórdão, o sujeito passivo apresenta Embargos de Declaração alegando ter ocorrido omissão na apreciação na dos principais argumentos apresentados no recurso, a saber:

*“a) não seria necessário o ajuste de preços de transferência exigido pela fiscalização, no valor de R\$ 4.972.405,63, porquanto a Embargante espontaneamente já havia realizado um ajuste de renda tributável daquele período, no valor de R\$ 12.896.380,32; e*

*b) o lançamento foi lavrado em desacordo com o art. 18, caput, da Lei nº 9.430/96, uma vez que a fiscalização não demonstrou que o método por ela utilizado para proceder aos ajustes seria o mais favorável à Embargante.”.*

Como primeira omissão, alega a Embargante que o Relator não se manifestou expressamente acerca do argumento de que os lançamentos realizados pela Embargante impactaram os ajustes da renda tributável promovidos pela Embargante em relação ao ano-calendário de 2005, ou seja, não verificou se o ajuste espontâneo impactou sua renda tributável relativa ao ano-calendário de 2005.

Diz que essa questão necessitaria ser enfrentada, pois ainda que tais ajustes não digam respeito aos itens submetidos a ajuste pela fiscalização ou, tampouco, pudessem ser desfeitos, inevitavelmente impactariam o saldo de prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL, não só do ano-calendário de 2005, mas também de 2006 e 2007. Nesse sentido, conclui que *“os ajustes pretendidos pela Fiscalização não apenas não conduziram a qualquer tributo devido, mas, pelo contrário, conduziram à conclusão de que a Embargante efetuou pagamento a maior”.*

Como segunda omissão, diz que não há nada no voto do Relator acerca dos argumentos de que seriam improcedentes os autos de infração porque a Fiscalização não demonstrou que o método por ela adotado seria o mais vantajoso para a Embargante, ou que seria impossível a aplicação de outros métodos, ao arripio do art. 18, *caput*, e § 4º da Lei nº 9.430/96, assim como da jurisprudência do CARF.

Os embargos tiveram seguimento parcial, alcançando apenas a questão relacionada com a escolha do método mais favorável.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

Dispõe o art. 65 do Regimento Interno do CARF que cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

No item 3.2 do recurso voluntário (fls. 4114 a 4119), a ora Embargante desenvolve longa argumentação no sentido de que o lançamento foi lavrado em desacordo com o art. 18, caput e § 4º, da Lei nº 9.430/96, uma vez que a fiscalização não demonstrou que o método por ela utilizado para proceder aos ajustes seria o mais favorável ao contribuinte.

Sobre esse ponto não houve referência, quer no relatório, quer no voto condutor. Acolho os embargos para suprir a omissão.

Dispõe a 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.*

(...)”.

Como se vê, trata-se de norma dirigida ao contribuinte, que impõe um limite de dedutibilidade dos custos, despesas e encargos relativos a bens e serviços e direitos importados em operações com pessoa vinculada, e faculta-lhe apurar esse limite por um dos três métodos expressos na lei, assegurando-lhe o direito de optar pelo mais favorável. Não há uma imposição à fiscalização obrigando-a a testar todos os métodos e aplicar o menos gravoso.

No voto condutor do Acórdão CSRF nº 01-06.073, inobstante não ter sido questionada a escolha do método aplicável pela fiscalização, o Conselheiro José Clóvis Alves tangencia a matéria ao interpretar a norma:

*“ A empresa submetida a procedimentos de fiscalização quando intimadas devem informar aos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, o método por ela adotado e fornecer a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo.*

*Como a lei determina o ajuste, as memórias de cálculos de cálculos devem ser feitas por ocasião da apuração do lucro real.*

*Se intimada a empresa apresentar as memórias de cálculo (planilhas), bem como os documentos que deram origem aos dados nela inseridos, cabe à fiscalização tão somente auditar o método utilizado, pois diferentemente de outras regras de limitação de custos que previam o menor valor encontrado, no caso de preços de transferência a empresa pode optar por aquele que revele maior custo, portanto menor ajuste, por isso, não seria possível a adoção pela autoridade de outro método que não o utilizado pela empresa.*

*Não sendo indicado o método, e ou, não apresentados os documentos a que se refere o inciso que ancoraram os cálculos, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, o AFRF encarregado da verificação pode determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando um dos métodos previstos na lei.”*

No julgamento decidido pelo Acórdão 1103-000.787, sessão de 04 de dezembro de 2012, a matéria foi, com muita propriedade, tratada pelo Conselheiro Relator Eduardo Martins Neiva Monteiro, a quem peço vênica para reproduzir o voto condutor:

*“ Da leitura do dispositivo legal, não se verifica qualquer imposição à fiscalização de cálculo dos preços parâmetros com base em cada um dos métodos previstos na lei brasileira, como pretende o Recorrente, para só então adotar o que resulte em menor ajuste das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. O supracitado parágrafo quarto, por exemplo, bem como a integralidade do art. 18 da Lei nº 9.430/96, dirige-se ao contribuinte, a quem cabe primeiramente realizar os devidos ajustes.*

*Quando o contribuinte estiver sob procedimento fiscal, a fiscalização deve obrigatoriamente indagá-lo a respeito de qual método empregou, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002:*

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

***I a indicação do método por ela adotado;***

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

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

*Caso tenha calculado, sem irregularidades, os preços parâmetros por mais de um método, a lei garante-lhe o ajuste menos oneroso, não podendo a fiscalização impor-lhe outra opção.*

*Esta é a dicção do art.18, §4º, da Lei nº 9.430/96, de forma que a expressão “Na hipótese de utilização de mais de um método” deve ser entendida como “Na hipótese de utilização[pelo contribuinte] de mais de um método”.*

*Quando o contribuinte, ao revés, deixa de indicar o método ou não apresenta os documentos que lastrearam a sua opção, outra é a solução. O fato de não optar por um caminho que lhe seja supostamente menos oneroso, não implica que outrem o substitua em tal mister, o que na prática poderia inviabilizar a própria fiscalização, pois nem sempre é possível a coleta de dados que possibilitem o cálculo por todos os métodos.*

*As seguintes decisões administrativas corroboram tal entendimento:*

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS. A Lei 9.430/96 não cria qualquer restrição para escolha do método de cálculo do preço parâmetro.*

*PROVA DO PREÇO MÉDIO A fiscalização não está adstrita a provar o preço médio na forma prevista no artigo 21. Mas tem o ônus de provar que o preço por ela levantado não está distorcido. (1ºCC, 1ª Câmara, Acórdão nº 101-94.888, de 17/03/05, Rel. Cons. Sandra Maria Faroni)*

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

*“PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE CÁLCULO MAIS FAVORÁVEL. Não há prioridade de aplicação dos três métodos de preços de transferência que servem de parâmetro para o estabelecimento de custos de importação. Recai sobre o contribuinte o ônus de evidenciar, por um ou por mais de um desses métodos, a sua regularidade fiscal. Já o Fisco pode apurar o valor base do arbitramento do custo parâmetro por apenas um dos métodos existentes e, nessa hipótese, não há falar na adoção do método mais favorável ao contribuinte (...)” (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 01-06.014, de 14/10/08, Rel. Cons. Marcos Vinicius Neder de Lima)*

*“(...) PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA ESCOLHA DO MÉTODO MENOS GRAVOSO DESNECESSIDADE*

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

*No voto condutor no acórdão nº 101-94.888 destaca-se a seguinte passagem:*

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

*Em resumo, não se identifica na legislação vigente norma que imponha ao Fisco a obrigatoriedade de adotar, na apuração do preço de transferência, o método que implique em menor ajuste às bases de cálculo tributárias, não podendo ser acolhida, portanto, a pretensão da defesa.”*

No Termo de Constatação Fiscal de fls. 3510 a 3535, a autoridade fiscal faz uma descrição minuciosa de como se desenvolveu o procedimento fiscal e como foram apuradas as infrações. Às fls. 3522 relata que, pelo Termo de Fiscalização nº 3, foi reiterada a solicitação, já constante do termo de Início de Fiscalização, para que o contribuinte, se assim o desejasse, apresentasse os documentos comprobatórios da utilização do método PIC, com a entrega, em papel, de cópias simples de cinco *invoices* por produto, além de demonstrativo analítico em formato *Excel*, no qual constassem todas as transações realizadas, no período, com partes independentes. Às fls. 3523 consta que o Contribuinte protocolizou documento (fls. 943 a 944) com os documentos solicitados (fls. 948 a 3178), acompanhados da informação de que os arquivos em meio óptico também já se encontravam devidamente corrigidos, o que foi aceito pela fiscalização.

Ao tratar do cálculo dos ajustes, consigna o Termo de Constatação Fiscal (fls. 3526):

*Após a análise dos dados fornecidos pelo Contribuinte, esta Fiscalização selecionou, de acordo com o método PRL (PRL-20 e PRL-60), os itens passíveis de ajuste para fins de preços de transferência.*

*Como o Contribuinte apresentou vasta documentação para comprovação do Método PIC (Preços Independentes Comparados), o tratamento dispensado pela fiscalização, no intuito de garantir, nos termos da lei, a aplicação do método mais favorável ao interessado, constou em analisar os documentos apresentados para cada item e verificar se o respectivo código havia sido selecionado pelo método PRL (PRL-20 ou PRL-60).*

*(...)*

*O Contribuinte apresentou, no total, documentação por amostragem e planilhas de cálculo para comprovação do Método PIC (Preços Independentes Comparados) para centenas de itens, conforme documentação anexa ao presente processo.*

*Destaque-se que todos os itens e cálculos relativos ao método PIC foram aceitos e utilizados na apuração dos ajustes a título de preços de transferência, de acordo com os seguintes critérios:*

*a) Nos casos em que os Preços Parâmetros demonstrados e calculados pelo Contribuinte, com a utilização do método PIC, acrescidos da margem de divergência de 5% (cinco por cento), foram superiores aos Preços Praticados apurados pela fiscalização, nenhum ajuste foi efetuado para os respectivos itens, nos exatos termos do mencionado artigo 18 da Lei n. 9.430/96;*

*b) Nos casos em que os Preços Parâmetros demonstrados e calculados pelo Contribuinte, com a utilização do método PIC, acrescidos da margem de divergência de 5% (cinco por cento), ainda assim foram inferiores aos Preços Praticados apurados pela fiscalização, os ajustes foram efetuados, por item, conforme tais valores.*

*Resta indubitável, portanto, que a fiscalização não apenas aceitou os preços apurados pelo Contribuinte, por considerá-los adequadamente comprovados, como também os adotou, por expressa determinação legal, para todos os itens demonstrados.*

*Todavia, diversos itens passíveis de ajuste não foram objeto de comprovação, razão pela qual a fiscalização efetuou, para tais hipóteses, os cálculos relativos ao Método PRL.*

*De se notar que, conforme a base de dados entregue pelo Contribuinte e certificada digitalmente, além de informações por ele mesmo prestadas, praticamente todos os itens relativos a insumos de produção foram importados de não-vinculadas, de*

*tal sorte que os ajustes relativos aos itens adquiridos de pessoa vinculada ou país/dependência com tributação favorecida ficaram adstritos a produtos destinados a revenda, passíveis, portanto, da utilização do método PRL com margem de 20% (PRL-20).*

*Com base nas premissas expostas, foram detectados para fins de ajuste, conforme preços apurados pelos diferentes métodos e adotando-se a sistemática de utilização do método mais favorável, 139 (cento e trinta e nove) itens, discriminados na tabela abaixo:*

E elabora tabela para os 139 itens, constante de oito colunas, com as seguintes discriminações:

Coluna	Discriminação
1	Código do item
2	Quantidades Consumidas
3	Preço Parâmetro Unitário (R\$)
4	Preço Parâmetro Unitário (R\$) com margem de 5%
5	Preço Praticado Unitário (R\$)
6	Ajuste Unitário (R\$)
7	Ajuste Total (R\$)
8	Método

Dispõem os artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72 que a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, que considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Em sua impugnação a interessada não contestou a apuração feita pela fiscalização, embora tenha consignado que não teve tempo de verificá-los, alegando que:

*“4.2 Ainda que a autuação tenha por fundamento dados fornecidos pela Impugnante, pode haver ocorrido problemas nos dados ou nos cálculos, inclusive por problemas no processamento digital.*

*4.3-Assim, a Impugnante ressalva seu direito de, identificada qualquer inconsistência nos dados ou nos cálculos que embasaram a lavratura dos Autos de Infração, juntar a demonstração dessa inconsistência aos autos, em complementação à presente Impugnação, em atenção do princípio da verdade material e ao princípio do contraditório e da ampla defesa, que norteiam o processo administrativo.”*

A impugnação está datada de 06 de janeiro de 2011. Até a data do julgamento de primeira instância (11 de agosto de 2011), quando já decorridos mais de sete meses, a interessada nada aduziu à impugnação para contestar a apuração dos ajustes, minudentemente explicada pela autoridade fiscal.

Com o recurso, protocolizado em 17 de novembro de 2011 (ou seja, passados mais três meses), a interessada limita-se a afirmar que *“em momento algum a Fiscalização*

---

*demonstrou, efetivamente, que o método adotado – PRL-20 – seria mais vantajoso que o CPL ou mesmo o próprio PIC, ou que seria impossível a aplicação desses outros métodos na apuração dos ajustes a título de preços de transferência nas operações em questão.”*

Inicialmente, diga-se que o CPL é método inacessível ao Fisco por iniciativa própria, eis que não tem ele como conseguir os custos de produção no País de origem do bem importado.

No mais, tem-se que o contribuinte foi intimado a apresentar, se assim o desejasse, planilhas e os documentos comprobatórios da utilização do método PIC. Em atendimento, apresentou documentação (por amostragem) e planilhas de cálculo do PIC para centenas de itens. Todos os itens e cálculos relativos ao método PIC foram aceitos e utilizados na apuração dos ajustes pela fiscalização.

A fiscalização só efetuou os cálculos pelo Método PRL para os itens que não foram objeto de comprovação. E para esses itens, a fiscalização deve apurar o ajuste por um dos métodos previstos na lei, a partir dos elementos de que disponha, não estando obrigada a testar todos e utilizar o que implique menor ajuste.

Isto posto, acolho os embargos para sanar a omissão, ratificando o decidido no Acórdão embargado.

É como voto.

Sala das Sessões, em 10 de abril de 2014.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri