



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

Processo nº 16327.001448/2006-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.061 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de julho de 2014
Matéria IRPJ E CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. RETORNO DOS AUTOS. REAPRECIACÃO DAS QUESTÕES PRELIMINARES E APRECIACÃO DAS QUESTÕES DE MÉRITO.

O acórdão que converte o julgamento em diligência não decide questão alguma, exceto aquela atinente à própria conversão do julgamento em diligência. Isso posto, ainda que tenham sido objeto de discussão e votação, as questões preliminares e de mérito eventualmente apreciadas pelo Colegiado em julgamento convertido em diligência devem ser novamente discutidas e votadas por todos os seus membros quando do retorno dos autos a julgamento, momento que será proferida a decisão definitiva do Colegiado sobre todas aquelas questões.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE APURAÇÃO ELEITO PELO SUJEITO PASSIVO. SUBSTITUIÇÃO *EX OFFICIO*. DEFINITIVIDADE.

A lei faculta ao sujeito passivo eleger, dentre os três métodos de apuração dos preços de transferência por ela previstos, aquele que melhor lhe aprouver. Iniciado o procedimento de ofício, e não tendo sido apresentados os documentos necessários à auditoria dos preços de transferência segundo o método eleito pelo sujeito passivo, caberá à autoridade promover, de ofício, a apuração por meio de um dos dois outros métodos previstos na lei. A apresentação, na fase impugnatória, dos documentos exigidos durante a fiscalização não tem o condão de restabelecer o método de apuração dos preços de transferência eleito pelo sujeito passivo. Caberá ao órgão julgador, tão-somente, verificar se no caso concreto realmente encontravam-se presentes as condições que levaram ao auditor a adotar a “*medida extrema*”.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PRATICADO. MÉTODO PRL-20. INCLUSÃO DO FRETE, SEGURO E TRIBUTOS SOBRE A IMPORTAÇÃO.

Os custos relativos a frete, seguro e tributos incidentes na importação de produtos são plenamente dedutíveis na determinação do lucro real. A inclusão desses valores no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito à integral dedução dos referidos custos. Tal inclusão no cálculo do preço praticado se dá exclusivamente para fins de comparabilidade com o preço parâmetro calculado segundo o método PRL-20, haja vista estarem ali incluídos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em NEGAR provimento ao recurso voluntário na forma a seguir. PRELIMINARES: a) Por maioria de votos, decidiram que a diligência devolve todas as matérias à apreciação da Turma, vencido o Conselheiro Rafael Correia Fuso; b) Por maioria dos votos, decidiram que não devem ser apreciados os documentos apresentados na fase de impugnação, vencidos os Conselheiros Rafael Correia Fuso e Luis Fabiano Alves Penteado. MÉRITO: a) Por maioria dos votos, decidiram ter sido correta a substituição *ex officio* do Método PIC pelo Método PRL, vencido o Conselheiro Rafael Fuso; b) Por maioria dos votos, decidiram ter sido correta a substituição *ex officio* do Método CPL pelo Método PRL, vencido o Conselheiro Rafael Fuso; c) Por unanimidade de votos, decidiram estarem corretos os ajustes de frete, de seguro internacional e de imposto de importação ao método PRL-20.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator

Participaram do presente julgado os Conselheiros: Rafael Vidal de Araujo (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado e João Carlos de Lima Junior.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Conforme relatado no termo de verificação de fls. 495/505, a auditoria fiscal teve como objetivo a averiguação da regularidade dos ajustes que foram ou deveriam ter sido realizados pela contribuinte em sua DIPJ/2002 a título de preços de transferência dos bens adquiridos no exterior de pessoas jurídicas a ela vinculadas. Do referido termo de verificação são merecedoras de destaque as seguintes informações, em síntese:

1) Quanto aos documentos entregues pela contribuinte:

a) a pessoa jurídica foi intimada (fls. 6/8) a apresentar as memórias de cálculo das informações prestadas nas fichas 34 e 35 da DIPJ/2002 (fls. 53/79), comprovando, de fato e de direito, a razão de haver realizado, ou não, os ajustes a título de preços de transferência dos bens ali informados;

b) cumprida em parte a exigência, a fiscalizada foi novamente intimada (fls. 85/87) a informar, dentre outras coisas, o método adotado na apuração dos preços de transferência de cada bem, serviço ou direito, em conformidade com o disposto no art. 40, I, da Instrução Normativa SRF nº 32/2001, bem como a apresentar livros e documentos necessários à comprovação das informações prestadas nas memórias de cálculo e na DIPJ/2002;

c) a contribuinte apresentou parte da documentação exigida, e informou (fls. 88/90), entre outras coisas, que independentemente de manipulação, ou não, dos produtos importados para revenda, os ajustes relativos aos preços de transferência haviam sido efetuados pelo método do preço de revenda menos lucro de 20% (PRL-20). Solicitou, ainda, prazo de sessenta dias para apresentação dos documentos faltantes;

d) tendo a fiscalização concedido prazo adicional de oito dias (fls. 101/103), a contribuinte cumpriu apenas parcialmente o exigido (fls. 104/107). Solicitou, também, novo prazo de sessenta dias para apresentação dos documentos restantes;

e) posteriormente veio a pessoa jurídica apresentar a planilha de movimentação de estoque e os arquivos magnéticos previstos na Instrução Normativa SRF nº 68/95, e requerer prazo de oito dias para entrega dos demais documentos exigidos em intimações anteriores (fl. 137);

f) constatando a fiscalização que a planilha de movimentação de estoque e os arquivos magnéticos entregues pela contribuinte não haviam sido elaborados na forma estabelecida pela legislação, foi a empresa reintimada a apresentá-los;

g) após, apresentou a fiscalizada outra parte da documentação anteriormente exigida (fls. 141/143 e fls. 170/171);

h) finalmente, às fls. 174/175, a empresa apresentou as planilhas de memórias de cálculo que deram suporte ao método de preços de transferência por ela adotado no ano de 2001;

i) constatado que as referidas planilhas de memórias de cálculo não haviam sido elaboradas em observância ao disposto na Instrução Normativa SRF nº 32/2001, foi novamente a contribuinte intimada a fazê-lo (fls. 218/220 e fls. 221/226);

j) em resposta (fls. 232/235), a fiscalizada reapresentou as planilhas contendo os preços parâmetro dos bens importados para simples revenda e dos bens destinados à produção. Solicitou concessão de prazo para comprovação documental dos cálculos relativos ao método PIC. Quanto ao método CPL, apresentou planilha de cálculo dos custos dos bens importados, produzida por sua vinculada estrangeira;

k) mais adiante, veio novamente a empresa apresentar nova versão da planilha de preços praticados, bem como novas versões das planilhas de preço parâmetro para os métodos PRL-20 e PRL-60 (fls. 296/299). Em relação aos métodos PIC e CPL, solicitou prazo de oito dias para apresentação dos documentos comprobatórios dos ajustes realizados a título de preços de transferência realizados;

l) vencido o prazo, a contribuinte entregou planilha onde foram relacionados, por amostragem, produtos em relação aos quais foi adotado o método PIC (fl. 331), bem como cópia das faturas internacionais de aquisição desses produtos junto a partes não relacionadas (fls. 332/385). Solicitou prazo para apresentação dos documentos faltantes quanto aos métodos PIC e CPL;

m) posteriormente veio a fiscalizada apresentar uma segunda parte da documentação do método PIC, limitando-se, quanto ao método CPL, a apresentar estudo realizado pela Delphi Corporation (EUA) onde procura evidenciar que esta empresa obteve prejuízo no ano de 2001 (fls. 386/387). Voltou a requerer prazo para apresentação do complemento da documentação de suporte ao método PIC;

n) após, apresentou a contribuinte uma terceira parte da documentação de suporte dos produtos submetidos ao método PIC (fl. 416), bem como solicitou novo prazo para apresentação do restante da documentação relativa à aplicação daquele método;

o) por fim, entregou a contribuinte cópia de alguns *invoices* referentes a produtos submetidos ao método PIC, como também o *bill of material* de alguns produtos fabricados.

2) Quanto ao constatado pela auditoria – Método PIC:

a) foram consideradas pela contribuinte importações de produtos realizadas junto a empresas não vinculadas bem como operações de venda de produtos realizadas por empresas vinculadas a terceiros não vinculados;

b) no entanto, as planilhas de cálculo relativas ao método PIC revelam que a contribuinte não observou os critérios estabelecidos no art. 6º, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 32/2001, o qual determina que o preço médio ponderado deverá ser apurado “*considerando-se as quantidades e valores correspondentes a todas as operações de compra praticadas durante o período de apuração sob exame*”;

c) no caso, as planilhas referentes aos produtos de código 12212031 e 12212032 foram elaboradas com base em um volume bastante reduzido e particular de operações de venda da empresa vinculada argentina Famar Fueguina S.A. à Fiat Auto Argentina. Essas operações estão longe de representar um quantitativo suficientemente representativo de operações de venda desses produtos para empresas não vinculadas, não possuindo, portanto, o caráter de preço a ser tomado como parâmetro de operação;

d) não bastasse isso, intimada que foi a apresentar a documentação comprobatória dos valores lançados em sua planilha, a fiscalizada limitou-se a entregar uma única fatura relativa ao produto de código 12212031. Trata-se de cópia de uma fatura comercial sem a necessária autenticação consular, desacompanhada de qualquer outro documento que comprovasse a efetividade da operação ou a similaridade dos produtos comercializados. Em relação ao produto de código 12212032, nenhum documento foi anexado.

3) Quanto ao constatado pela auditoria – Método CPL:

a) conforme se depreende do disposto no art. 18, III, da Lei nº 9.430/96 e no art. 13 da Instrução Normativa SRF nº 32/2001, a adoção do método CPL impõe à contribuinte a condição de abrir à auditoria, de forma clara e completa, todos os custos incorridos pela unidade produtora no período sob fiscalização, com valores originados da escrituração

contábil, apoiados em livros contábeis/fiscais obrigatórios e auxiliares, fichas, e os respectivos mapas de apropriação ou rateio. Mister se faz a separação clara entre os custos e as despesas do período, a indicação da apropriação de custos diretos incorridos em cada produto; o método de rateio adotado pela empresa produtora para apropriação dos custos indiretos: absorção, direto ou padrão, verificando-se sua admissibilidade pela legislação brasileira;

b) outra informação de fundamental importância para efeito de apuração dos custos é a estrutura de produto (*bill of material*), ou seja, uma lista de todas as submontagens, componentes intermediários, matérias-primas e itens adquiridos que são utilizados na fabricação e/ou montagem de um produto, mostrando as relações de precedência e quantidade de cada item necessário;

c) intimada que foi a comprovar os valores lançados em sua planilha de produtos submetidos ao método CPL, a contribuinte limitou-se a apresentar relatórios e estudos, além de uma série de outros documentos fragmentados que são insuficientes à comprovação dos custos de produção da matriz sediada nos EUA;

d) além de insuficientes em conteúdo, os documentos estrangeiros apresentados são formalmente inválidos, pois não foram objeto de tradução juramentada nem de autenticação consular.

4) Quanto ao constatado pela auditoria – Método PRL-20:

a) encontrou-se inconsistência nos cálculos do preço praticado e do preço parâmetro realizados pela fiscalizada para o produto código 15345421. Os valores tanto de um quanto de outro, lançados pela contribuinte em suas planilhas, divergiram dos valores apurados por esta fiscalização. Os referidos preços, bem como o ajuste para aquele produto, foram recalculados utilizando-se o mesmo método adotado pela empresa, qual seja, o PRL-20.

5) Quanto ao método adotado pela fiscalização:

a) antes de mais nada é preciso ressaltar que no momento apropriado para a escolha do método de preço de transferência a ser empregado em cada produto, qual seja, a entrega da DIPJ/2002, a contribuinte não optou nem pelo método PIC nem pelo método CPL, que ora intempestivamente pleiteia. À época, os cálculos foram feitos pelos métodos PRL-20 e PRL-60;

b) tendo em vista todo o exposto, e em conformidade com o estabelecido no art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 32/2001, esta fiscalização rejeitou os métodos PIC e CPL adotados pela contribuinte para os produtos de códigos 12212031, 12212032, 52486924, 52476600, 52484210 e 25165453, bem como recalculou, pelo método PRL-20, os valores do preço praticado e do preço parâmetro relativos ao produto de código 15345421;

c) com a rejeição dos métodos PIC e CPL adotados pela contribuinte em relação aos produtos acima apontados, os quais representam os principais itens importados no período, novas planilhas relativas ao preço praticado e ao preço parâmetro foram elaboradas por esta fiscalização;

d) adotou-se, em substituição, os métodos PRL-20 e PRL-60, calculados a partir: do arquivo magnético denominado “Dados Itens Mercadorias – Saídas”, apresentado pela empresa; de informações contidas no Siscomex, relativas às importações efetuadas pela

contribuinte; do livro Registro de Inventário; das vendas de produtos a empresas não vinculadas contidas no arquivo magnético denominado “Saídas - Itens”;

e) os cálculos da fiscalização encontram-se nas planilhas de fls. 506/559, e são parte integrante deste termo de verificação.

Pois bem, lavrados os autos de infração do IRPJ e da CSLL (fls. 560/567), a contribuinte impugnou parcialmente a exigência (fls. 575/607), havendo a DRJ de origem decidido pela procedência do lançamento (fls. 1268/1293).

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 1300/1342) pedindo, ao final, a reforma da decisão de primeira instância, sob as seguintes alegações, em síntese:

1) Quanto à margem de lucro do setor de autopeças:

a) a margem de lucro de 60% estabelecida para aplicação do método PRL é irreal para a indústria de autopeças, conforme demonstrado em dois estudos realizados por empresas de auditoria independente (fls. 1462/1493);

b) isso posto, e tendo em vista o art. 21, § 2º, da Lei nº 9.430/96, que autoriza a adoção de margem de lucro inferior, desde que seja comprovada com base em publicações, pesquisas ou relatórios, requer a recorrente que este Conselho impeça a exigência de IRPJ e CSLL sobre parcela de seu patrimônio.

2) Quanto à necessidade de demonstração do método mais benéfico

a) não poderia o auditor ter aplicado de ofício o método PRL sem antes demonstrar que este é mais benéfico para a pessoa jurídica do que os demais métodos de cálculo de preço de transferência;

b) tal entendimento encontra respaldo nos acórdãos nºs 107-09411 e 107-09412, exarados por este Conselho.

3) Quanto à suposta alteração do método

a) ao contrário do afirmado no termo de verificação fiscal e na decisão recorrida, a empresa não alterou o método de cálculo do preço de transferência de PRL para PIC (produtos códigos 12212031 e 12212032) e CPL (produtos códigos 52486924, 52476600 e 52484210);

b) de fato, esses produtos foram informados em conjunto com outros na ficha 34, linha 50, da DIPJ/2002, na qual não é requerida a indicação do método individual aplicável aos produtos agrupados;

c) mas ainda que houvesse indicado na DIPJ/2002 o método PRL para os referidos produtos, tal conduta em nada alteraria o deslinde do presente caso uma vez que a contribuinte tem o direito de escolher o método que lhe seja mais favorável, enquanto o Fisco, em caso de desconsideração do método eleito pela empresa, tem a obrigação de aplicar o método que resulte em menor ajuste.

4) Da aplicação do método PIC (produtos códigos 12212031 e 12212032):

a) alega a fiscalização que a ora recorrente teria deixado de observar as regras de preços de transferência quando da aplicação do método PIC. Afirmou o auditor, em primeiro lugar, que o cálculo do preço parâmetro foi realizado com base em um número reduzido de operações, enquanto art. 6º, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 32/2001 exigiria que fossem consideradas todas as operações. Em segundo lugar, assentou que os documentos apresentados pela empresa seriam insuficientes à comprovação do preço parâmetro;

b) no que concerne à primeira assertiva, a decisão de primeiro grau já reconheceu que é suficiente considerar, como fez a contribuinte, o total das vendas da empresa vinculada Famar Fueguina à empresa não vinculada Fiat Auto Argentina, num montante de 37 operações para o produto código 12212031 e 29 para o produto código 12212032, sendo desnecessário considerar “todas” as vendas desses produtos feitas pela Famar Fueguina;

c) quanto à documentação relativa a tais operações de venda, a recorrente reconhece que quando intimada pela fiscalização, até por questões financeiras e práticas, não dispunha em seus arquivos de cópia consularizada das respectivas faturas comerciais, nem de sua tradução juramentada;

d) no entanto, quando da impugnação apresentou 29 faturas relativas ao produto código 12212031 e 26 para o produto código 12212032 (fls. 625/782). O órgão de primeira instância, todavia, não acatou o método PIC por entender que era necessária a apresentação de todas as faturas indicadas na memória de cálculo apresentada pela empresa. Tal decisão não pode prevalecer, primeiro porque a grande maioria das faturas foi apresentada e, segundo, porque mesmo que sejam desconsideradas as faturas não apresentadas, os preços parâmetro de cada produto não sofriam alterações significativas, conforme planilha em anexo (fls. 1358/1359);

e) o órgão de primeiro grau também aduziu que a contribuinte, ao calcular os preços parâmetro pelo método PIC, deixou de excluir o imposto sobre o valor agregado (IVA), indicado nas faturas comerciais de venda da Famar Fueguina à Fiat Auto Argentina. A exigência de tal exclusão, todavia, revela-se equivocada, primeiro porque o art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 32/2001 estabelece um rol taxativo de ajustes que devem ser realizados nas operações que serviram de base de comparação àquelas efetuadas pela contribuinte, não se encontrando ali eventual ajuste decorrente da incidência de tributos nas respectivas operações;

f) segundo, porque a legislação que dispõe sobre o método PIC refere-se a “preço”, cujo significado é “o valor total pago pelo comprador”, daí porque se o IVA incidiu sobre a operação e foi pago pelo comprador, não há dúvida de que compõe o preço do produto;

g) terceiro, em que pese os argumentos acima expostos, deve-se ter em conta que, por estar localizada em uma região da Argentina cujo desenvolvimento é promovido por meio da concessão de incentivos fiscais a empresas que ali se estabelecem, a Famar Fueguina tem direito a um crédito presumido no valor equivalente ao IVA incidente sobre suas vendas. Em outras palavras, a despeito de haver lançamento de IVA no documento fiscal, a Famar Fueguina tinha direito a registrar um crédito presumido em valor equivalente a esse imposto, de forma que o valor cobrado à Fiat Auto Argentina representa efetivamente o preço do produto, sem incidência do imposto. Em anexo, apresenta-se cópia da legislação sobre o gozo do referido benefício fiscal (fls. 1360/1440), bem como parecer jurídico elaborado por advogados argentinos especializados que confirmam o aqui afirmado (fls. 1441/1461);

h) por fim, ainda que os argumentos acima expostos não sejam acatados, é de se dizer que **inexiste base legal para que a autoridade tributária desconsidere o método PIC adotado pela**

recorrente. Eventuais incorreções na aplicação do método pela contribuinte deveriam ser objeto de ajustes por parte da fiscalização, e não de adoção, de ofício, de método diverso. E ainda que assim não fosse, caberia ao auditor demonstrar que o método por ele utilizado é o que resulta em menor ajuste, o que não foi feito.

5) Da aplicação do método CPL (produtos códigos 52486924, 52476600 e 52484210):

a) segundo a autoridade fiscal, a opção pelo método CPL não foi admitida uma vez que os documentos, estudos e relatórios apresentados pela empresa para suportar a apuração do custo dos produtos 52486924, 52476600 e 52484210 não seriam hábeis a este fim;

b) ademais, a despeito da farta documentação apresentada junto à impugnação, o órgão de primeiro grau manteve a exigência sob o mesmo e equivocado argumento;

c) o exame do termo de verificação fiscal e da decisão recorrida permite concluir que a discussão travada com o Fisco gira em torno da documentação necessária à comprovação da aplicação do método CPL. De um lado encontra-se a recorrente, que está certa de que apresentou todos os documentos necessários à comprovação dos custos das mercadorias importadas. De outro estão as autoridades fiscais, que entendem que tal documentação é insuficiente;

d) o art. 13 da Instrução Normativa SRF nº 32/2001 estabelece quais custos podem ser considerados para fins de apuração do preço parâmetro, mas não especifica claramente quais documentos seriam necessários à sua comprovação. Assim, desde que apresentados com os necessários esclarecimentos e a prova de sua veracidade, é lícito concluir que quaisquer documentos válidos e legítimos serviriam para fazer prova da composição dos referidos custos;

e) interessante ressaltar, contudo, que a empresa apresentou em anexo à impugnação (fls. 788/1179) quase todos os documentos indicados na decisão recorrida como necessários ao cálculo do preço parâmetro pelo método CPL, inclusive o *bill of material*, considerado pela fiscalização como de fundamental importância para essa finalidade;

f) enquanto o Poder Legislativo ou mesmo a Receita Federal não estipularem uma lista taxativa de documentos de suporte ao método CPL, é imperativo que esse Conselho coíba abusos como este que ora se apresenta, sob pena de desestímulo à adoção do referido método;

6) Da aplicação do método PRL (produto código 15345421):

a) de acordo com o auditor, os valores do preço praticado e do preço parâmetro apurados pela contribuinte relativamente ao produto código 15345421 divergiram daqueles calculados pela fiscalização, razão pela qual efetuou ajustes no método adotado pela empresa, qual seja, o PRL-20;

b) no que toca ao preço praticado, a divergência reside na correta aplicação da legislação que cuida do método PRL-20. Enquanto a contribuinte utilizou o preço de aquisição FOB, a autoridade adicionou a este valor parcelas referentes ao custo de aquisição, tais como frete, seguro internacional e imposto de importação;

c) ocorre que diferentemente do afirmado pela fiscalização, o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 estabelece que frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não devem compor o preço praticado, mas sim que são dedutíveis. Isto é assim porque tais valores não

representam parcelas pagas a pessoas vinculadas, e portanto não se sujeitam às regras dos preços de transferência;

d) a autoridade, ao computar no cálculo do preço praticado os valores pagos a título de frete, seguro internacional e imposto de importação, acaba por confundir “*preço de aquisição*” com “*custo de aquisição*”. Enquanto o preço é a parcela indivisível na aquisição de um bem, direito ou serviço, o custo corresponde ao somatório das parcelas incorridas para tê-los à disposição para uso;

e) por outro lado, deve-se considerar que a dedutibilidade do frete, do seguro internacional e do imposto de importação, admitida pelo referido art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, equipara-se a verdadeira desoneração fiscal, daí porque deve ser interpretada literalmente, a teor do disposto no art. 111, I, do CTN;

f) quanto à divergência no preço parâmetro, importante mencionar que a autoridade tributária não apresentou, sequer de maneira resumida, a sua memória de cálculo. Em cálculo realizado internamente, a recorrente verificou que o preço parâmetro por ela encontrado é significativamente superior àquele apurado pela fiscalização. Contudo, como não lhe foi apresentada a memória de cálculo, não foi possível determinar o porquê da divergência;

g) isso posto, requer seja determinada a apresentação da referida memória de cálculo e, em seguida, seja-lhe aberta a oportunidade de analisá-la e prenunciar-se sobre o assunto;

h) por fim, a despeito da segurança da recorrente sobre a regularidade do cálculo do preço parâmetro com base no preço FOB, caso pudesse ser acolhido o entendimento da fiscalização acerca do preço CIF + II, faz-se necessária a abordagem de outro método de cálculo de preços de transferência para o produto código 15345421;

i) como já mencionado anteriormente, o art. 4º, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 32/2001 faculta à contribuinte empregar o método que resulte em menor ajuste na base tributável. Nesse sentido, a empresa adotou o PRL-20 por acreditar que, mesmo com pequeno ajuste, esse método seria mais favorável que os demais;

j) situação diversa, porém, é a colocada pela autoridade fiscal, em que o cálculo pelo método PRL acarreta ajuste significativamente superior àquele que seria necessário pelo método CPL. Assim, apresenta-se em anexo o cálculo do preço parâmetro segundo o método CPL para o produto importado sob exame, o qual é produzido pela empresa relacionada sediada na Hungria e vendido à recorrente através de empresa vinculada sediada na Áustria.

Distribuídos os autos a este relator, na sessão de 19/10/2011 apresentei voto no sentido de que, não havendo a contribuinte apresentado na fase de fiscalização os documentos necessários à comprovação dos ajustes referentes aos métodos PIC e CPL que ela própria declarou haver adotado, não seria juridicamente possível na fase litigiosa do procedimento a adoção daqueles métodos em substituição ao método PRL, o qual foi empregado de ofício pela fiscalização justamente porque a contribuinte deixou de apresentar os documentos comprobatórios dos ajustes realizados pelos métodos PIC e CPL.

Entretanto a Turma, por maioria de votos, vencido este relator, entendeu que, apresentados na fase litigiosa os documentos comprobatórios dos ajustes realizados pela contribuinte segundo os métodos PIC e CPL, deveriam estes métodos prevalecer sobre aquele empregado de ofício pelo auditor. O julgamento foi, assim, convertido em diligência para que a

autoridade local se pronunciasse sobre se os documentos apresentados pela interessada na fase litigiosa realmente comprovam os ajustes por ela feitos segundo os métodos PIC e CPL.

Realizada a diligência a autoridade tributária elaborou relatório com as seguintes conclusões acerca dos documentos apresentados pela defesa na fase litigiosa (fls. 2004/2021):

18. Concluo o relatório, com o parecer pela não aceitação da documentação do contribuinte na comprovação do preço de transferência pelo Método dos Preços Independentes Comparados - PIC, para os produtos de códigos 1221031 e 1221032, haja vista, que os documentos (invoices) emitidas pela Famar Fueguina S.A relativamente à venda de seus produtos para a montadora Fiat Auto S.A (ambas na Argentina) na comprovação do preço de transferência das operações de importações realizadas pela coligada brasileira "Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda" foi caracterizada como relação de exclusividade e, portanto, imprestáveis, por tratar-se de operações com pessoas vinculadas.

(...)

38. Concluo, o parecer pela recusa na aceitação do preço de transferência, pelo método do CPL. As principais ressalvas foram: pela falta de comprovação dos custos reais de produção incorridos no exterior, tais como: mapa de produção física, balancete contábil, perdas no processo produtivo, apontamento da quantidade real e custo hora/homem real da mão de obra direta, mapa da despesa com depreciação, amortização e demais despesas indiretas de fabricação.

39. Além disso, a sistemática de custo de produção adotado no exterior foi o "standard cost", conhecido como custo-padrão. Não foi comprovado, mediante documentação idônea que os valores de custos contabilizados pelo custo-padrão e ajustados pelas variações reais de custos, em função das quantidades e preços, corresponderiam aos mesmos custos quando apurados pelo sistema de custeio por absorção;

40. A empresa no exterior não comprovou a adoção de um sistema de inventário permanente, e que, portanto, possuía um sistema de custo integrado e coordenada com a escrituração contábil que autorizasse a aplicação dos custos de produção como forma de avaliação dos custos dos produtos vendidos;

(...)

Regularmente intimada, a recorrente apresentou contrarrazões ao relatório de diligência que podem ser assim sintetizadas (fls. 2027/2056):

IV. CONCLUSÕES

102. Ante todo o exposto, pode-se concluir que:

(i) as alegações do I. Auditor Fiscal para afastar a aplicação do método PIC não merecem prosperar, com base em três argumentos principais:

(a) impossibilidade de se desconsiderar o método PIC com base em instrução normativa não vigente à época dos fatos (IN 243/02);

(b) impossibilidade de se inovar (criar novo argumento) em relação ao Auto de Infração e à r. Decisão de Primeira Instância, sem que exista fato novo, no intuito de afastar a aplicação do método PIC; e

(c) ad argumentandum, ainda que admitida a revisão do lançamento e a inovação do critério jurídico, teria decaído o direito de o I. Auditor Fiscal em realizar tal revisão.

(ii) as alegações do I. Auditor Fiscal para afastar a aplicação do método CPL devem ser igualmente afastadas, pois:

(a) a abertura de custos pela empresa DHS foi realizada em conformidade com as normas norte-americanas aplicáveis (sendo a contabilidade da DHS devidamente auditada pela Deloitte), devendo ser integralmente consideradas pelas DD. Autoridades Fiscais para apuração do método CPL (mais benéfico à Requerente), já que não conflitam com o disposto na IN 32/01;

(b) caso (ad argumentandum) assim não se entenda, o I. Auditor Fiscal dispunha de toda documentação necessária para se afastar eventuais componentes de "custo ou despesa indiretos" que, no seu entender pudessem ser incompatíveis com o método CPL. Assim, ao invés de desconsiderá-lo como um todo nessa hipótese, o correto seria a revisão dos cálculos, para aceitação do método CPL com eventuais ajustes; e

(c) a desconsideração arbitrária e infundada do método, tal qual pretendida pelo I. Auditor Fiscal, contraria a jurisprudência (que autoriza a utilização de método menos gravoso para o contribuinte), a legislação e a própria IN 32/01 (que não vedam a consideração de "custos e despesas indiretos" na composição do método CPL).

Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

1) Da Admissibilidade do Recurso

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dele deve-se tomar conhecimento.

2) Da Conversão do Julgamento em Diligência - Retorno dos Autos - Reapreciação das Questões Preliminares e Apreciação das Questões de Mérito

Como visto no relatório, na sessão realizada em 19/10/2011 apresentei voto no sentido de que, não havendo a contribuinte juntado na fase de fiscalização os documentos necessários à comprovação dos ajustes referentes aos métodos PIC e CPL, não seria juridicamente possível na fase litigiosa do procedimento a adoção daqueles métodos em substituição ao método PRL, o qual foi empregado de ofício pela fiscalização justamente porque a contribuinte deixou de apresentar os documentos comprobatórios dos ajustes realizados pelos métodos PIC e CPL.

Entretanto, naquela oportunidade a Turma, por maioria de votos, vencido este Relator, entendeu que seria possível restabelecer, na fase litigiosa do procedimento, os métodos PIC e CPL, razão pela qual resolveu converter o julgamento em diligência a fim de que autoridade local se pronunciasse sobre se os documentos apresentados pela interessada junto à sua peça impugnatória comprovam, ou não, os ajustes por ela feitos segundo os métodos PIC e CPL.

A questão que agora coloco de ofício em preliminar diz respeito à competência desta mesma Turma para se pronunciar sobre a possibilidade do restabelecimento dos métodos PIC e CPL na fase litigiosa do procedimento. Em outras palavras: possui a Turma competência para mudar de entendimento acerca de uma questão enfrentada no momento anterior em que os autos foram baixados em diligência?

A resposta é positiva. De fato, conforme jurisprudência pacífica deste Conselho, o acórdão que converte o julgamento em diligência não decide questão litigiosa alguma. Tão somente decide pela baixa dos autos com vistas ao saneamento do processo. Ponto.

Aliás a expressão “*conversão do julgamento em diligência*” denota exatamente isso, que a Turma nada julgou (nada decidiu), exceto pela baixa dos autos com vistas ao saneamento do processo. O julgamento de todas as questões litigiosas, inclusive preliminares e prejudiciais, será realizado em momento posterior, quando do retorno dos autos à apreciação da Turma. Poderá o órgão julgador mudar seu entendimento inicial concluindo, inclusive, serem infundadas as razões que levaram a conversão do julgamento em diligência.

Nesse sentido, eventuais questões que chegaram a ser apreciadas na sessão em que a Turma resolveu converter o julgamento em diligência podem (e a meu ver devem) ser novamente discutidas quando do retorno dos autos, podendo o Colegiado confirmar ou infirmar seu entendimento inicial.

O importante aqui é ressaltar que o julgamento de todas as questões litigiosas de que cuida o processo ocorre no retorno dos autos, sendo incabível imaginar-se que parte das questões tenha sido decidida na sessão em que a Turma resolveu converter o julgamento em diligência.

Aliás, se assim fosse, a decisão seria dividida em duas. Uma parte na sessão em que a Turma resolveu converter o julgamento em diligência, e outra parte quando do retorno dos autos, momento em que a Turma não mais poderia se pronunciar a respeito das questões já “*decididas*”. Em sendo assim, haveria que haver inclusive a possibilidade de

interposição de recurso (voluntário, de ofício ou especial, conforme o caso) contra a primeira “decisão”.

Contudo, tanto o julgamento quanto a decisão proferida ao seu final são unos. Havendo conversão em diligência o julgamento é apenas suspenso, a fim de que a Turma possa apreciar e decidir as questões litigiosas após o saneamento do processo. Feito isso, o julgamento segue o seu curso até que todos os membros do Colegiado tenham manifestado seu voto. Enquanto não encerrado o voto do último julgador e anunciado o resultado do julgamento, qualquer outro membro do Colegiado poderá alterar o voto já proferido, ainda que manifestado em sessão anterior.

O que foi dito acima vale não só para as questões de mérito, mas inclusive para as questões preliminares e prejudiciais que eventualmente tenham sido “decididas” na sessão em que a Turma resolveu converter o julgamento em diligência. Não custa recordar que, segundo o art. 59 do RICARF, as questões preliminares são votadas antes do mérito. Havendo, entretanto, conversão do julgamento em diligência após a votação das preliminares, até mesmo essas questões já votadas deverão ser reapreciadas, a teor do disposto no art. 63, § 6º do RICARF.

Se é assim em relação às preliminares e prejudiciais, com maior razão o é para as questões de mérito, para as quais o voto que importa para fins do acórdão é aquele proferido por cada um dos membros ao final do julgamento.

Pois bem, feitas essas considerações ressalto que, tal como na oportunidade em que o julgamento do presente processo foi convertido em diligência, continuo convencido de que na fase litigiosa do procedimento não mais poderá ser afastado o método PRL empregado de ofício pela autoridade em função da falta de apresentação, na fase de fiscalização, dos documentos que comprovariam a exatidão dos ajustes feitos pela contribuinte segundo os métodos PIC e CPL. As razões dessa afirmação encontram-se apresentadas no item 6 do presente voto.

Isso posto, nos itens seguintes passo a reproduzir, com algumas poucas alterações, o voto que proferi na sessão realizada em 19/10/2011.

3) Da Margem de Lucro do Setor de Autopeças

Alega a defesa que a margem de lucro de 60% empregada no método PRL é irreal para o setor de autopeças. Pugna pela aplicação do disposto no a seguir transcrito art. 21, § 2º, da Lei nº 9.430/96, tendo em vista o resultado contido em dois estudos realizados pela empresa de auditoria independente Deloitte, Touche e Tomatsu.

Art. 21. Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em:

I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;

II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a

margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

§1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.

§2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo.

§3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

Pois bem, desde já é necessário esclarecer que a competência do Secretário da Receita Federal para desqualificar as publicações, relatórios e pesquisas de que cuida a norma acima transcrita é exercida em caráter geral, ou seja, seus efeitos alcançam todos os procedimentos administrativos em curso na SRF.

Tal competência, no entanto, não exclui a competência individual dos órgãos julgadores. Em outras palavras, para fins do parágrafo 3º da norma acima transcrita, o fato de o Secretário da Receita Federal ainda não haver se pronunciado sobre a validade de determinada publicação, relatório ou pesquisa não significa que o órgão julgador, no âmbito do processo sob sua apreciação, não possa desqualificá-la.

Dito isso, o primeiro estudo trazido aos autos pela recorrente (fls. 1462/1472) teve como objetivo, entre outros, a identificação da média da margem bruta de contribuição praticada pela indústria de autopeças em operações independentes. A pesquisa tomou por base informações públicas armazenadas no provedor Bloomberg, prestadas por 678 empresas fabricantes de autopeças, relativamente ao período de 2002 a 2007. O estudo conclui, em síntese, que quanto ao método PRL seria cabível um pedido de redução da margem de 60% para 19,5% nas operações de industrialização, e de 20% para 13,75% nas operações de simples revenda.

Em relação a esse primeiro estudo é necessário tecer, ao menos, as seguintes observações:

a) apesar de afirmada a existência de um anexo contendo a relação das 678 empresas pesquisadas, tal anexo não foi juntado aos autos. Da mesma forma, o apontado anexo I contendo “a lista completa dos dados utilizados para obtenção dos resultados” também não foi juntado. Isso posto, não é possível verificar-se a veracidade dos resultados obtidos;

b) não foi indicado se as empresas pesquisadas encontram-se todas em território nacional, ou se a pesquisa é de âmbito continental, regional ou mundial. Em consequência, também não foi possível identificar se a média da margem bruta de contribuição obtida na pesquisa é nacional, continental, regional ou mundial;

c) a pesquisa levou em conta a margem bruta de contribuição praticada por cada empresa nos anos de 2002 a 2007, mas não há qualquer análise sobre se a margem obtida seria também aplicável ao ano de 2001, objeto da autuação ora contestada;

d) indústrias de autopeças fabricam, via de regra, produtos de diferentes espécies e modelos. Assim, é de se esperar, por exemplo, que uma mesma empresa adote margens maiores para produtos mais sofisticados, com alto grau de tecnologia incorporada, e margens inferiores para produtos mais simples. No entanto, a pesquisa em comento não trata dessas distinções, as quais são de fundamental importância quando se pretende que o Fisco aceite margem distinta da estabelecida em lei;

e) ao que parece, o estudo não fez distinção entre as margens praticadas pelas empresas pesquisadas nas operações de simples revenda e aquelas praticadas nas operações de industrialização. É de surpreender, portanto, que o resultado do estudo indique margens distintas para essas operações.

Quanto ao segundo estudo apresentado pela recorrente (fls. 1473/1493), também produzido pela empresa de auditoria independente Deloitte, Touche e Tomatsu, é de se dizer que também não foram juntadas aos autos as informações que serviram de base às conclusões ali alcançadas, daí porque não é possível a verificação de seus resultados. Da mesma forma que o primeiro estudo, também aqui é utilizada uma margem bruta global, não havendo distinções entre as margens praticadas em produtos de mais alta tecnologia daquelas aplicadas a produtos mais simples.

Há ainda uma observação final a ser feita em relação aos dois estudos apresentados, no que toca ao princípio do *arm's lenght*. É que, ao que tudo indica, o pesquisador não tomou o cuidado de trabalhar apenas com empresas que realizam importações junto a empresas não vinculadas. Dessa forma, uma vez que o setor de autopeças no Brasil tem uma importante participação de empresas multinacionais, é bem provável que boa parte das empresas compreendidas no universo da pesquisa pratique operações de importação junto a empresas vinculadas. A não exclusão dessas empresas do universo da pesquisa distorce significativamente os resultados alcançados, já que é de se esperar que as margens praticadas por essas empresas sejam inferiores àquelas praticadas por empresas que realizem importações junto a empresas não vinculadas.

4) Da Alegada Necessidade de Demonstração do Método mais Benéfico

Alega a recorrente que a autoridade fiscal não poderia adotar método de cálculo dos preços de transferência distinto daquele por ela empregado sem demonstrar que tal método é mais benéfico à contribuinte. Aponta, nesse sentido, os acórdãos n.ºs 107-09411 e 107-09412, exarados pelo extinto Conselho de Contribuintes, cujas ementas (idênticas), abaixo se transcreve:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA – IRPJ*

Ano-calendário: 1997

(...)

*DOS MÉTODOS DE APURAÇÃO DOS PREÇOS DE
TRANSFERÊNCIA E DOS EVENTUAIS AJUSTES. Mesmo*

quando a fiscalizada não aponta o método de apuração dos preços de transferência, os auditores fiscais encarregados da verificação deverão utilizar o método mais favorável ao contribuinte ou demonstrar a impossibilidade de aplicação de outros métodos passíveis de utilização nas operações praticadas.

(...)

Pois bem, quanto a isso há que se ressaltar inicialmente que o entendimento acima esposado não era pacífico nem mesmo no extinto Conselho de Contribuintes. De fato, conforme assinalado naquele mesmo acórdão, há decisões em sentido contrário, como aquela contida no acórdão nº 101-94.888, de relatoria da Conselheira Sandra Faroni. Abaixo, trecho do voto contido no referido acórdão:

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.

(...)

Sobre a questão da utilização do método que resulte em menor ajuste, o art. 18, §§ 4º e 5º, da Lei nº 9.430/96 assim estabelece:

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

(...)

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

(...)

Não há dúvida de que a norma sob exame atribui aos contribuintes uma faculdade de empregar o método que resulte em menor ajuste. Todavia, não é possível concluir que essa norma também atribua ao Fisco, nos casos de procedimento de ofício, o dever de adotar o método que resulte em menor ajuste aos contribuintes, ou de demonstrar a impossibilidade de aplicação dos demais métodos.

O entendimento defendido pela recorrente é fruto de uma errônea interpretação *a contrario sensu* da norma em comento. De fato, da faculdade atribuída ao

sujeito passivo para escolher, dentre os três métodos estabelecidos em lei, aquele que resulte em menor ajuste, não resulta, *a contrario sensu*, o dever de o Fisco, quando possível, realizar o cálculo pelos três métodos para, só então, empregar aquele que resulte em menor ajuste.

5) Da Escolha do Método pelo Sujeito Passivo

Alega a interessada que, ao contrário do afirmado no termo de verificação fiscal e na decisão recorrida, a empresa não alterou o método de cálculo dos preços de transferência.

Pois bem, para apurar o IRPJ com base no lucro real a pessoa jurídica deverá conhecer o valor das receitas auferidas, bem como o valor dos custos e despesas por ela incorridas.

No caso de pessoa jurídica que utilize, para fins de industrialização e/ou revenda, bens importados de pessoas vinculadas domiciliadas no exterior, o valor dos custos e das despesas correspondentes poderá sofrer ajustes relativos aos preços de transferência. O ajuste no valor dos custos e despesas, por sua vez, dependerá do método de cálculo dos preços de transferência adotado pela contribuinte.

A legislação tributária faculta à contribuinte livremente escolher, entre os três métodos de cálculo dos preços de transferência lá estabelecidos, aquele que melhor lhe aprouver.

No entanto, como o método por ela escolhido influenciará a determinação do lucro real e, por conseguinte, a apuração do imposto devido, tal escolha deverá necessariamente ser realizada até o momento da apuração deste tributo. Daí porque, exercida a faculdade de escolha deste ou daquele método, opera-se a preclusão consumativa, ou seja, a contribuinte não mais poderá exercer a faculdade de escolher método diverso.

Pois bem, relativamente ao ano de 2001 a contribuinte apurou o IRPJ com base no lucro real anual. Em assim sendo, a escolha do método de cálculo dos preços de transferência para cada bem importado deveria ser feita, no máximo, até o último dia útil do mês de março de 2002, data de vencimento do saldo a pagar do imposto (art. 6º da Lei nº 9.430/96).

Eleito o método de preços de transferência para cada bem importado, a contribuinte estava obrigada a informá-lo na ficha 34 da DIPJ/2002. A referida ficha 34 possui cinquenta linhas, sendo que em cada uma das primeiras quarenta e nove é requerido o preenchimento das seguintes informações: (i) a identificação do bem importado; (ii) o valor total anual das operações de importação deste bem; (iii) a identificação do método do preço de transferência adotado para este bem; (iv) o preço parâmetro; (v) o preço praticado, e; (vi) o valor do ajuste.

A última linha da citada ficha 34 é reservada às pessoas jurídicas que importaram junto a pessoas vinculadas, no ano, mais de quarenta e nove espécies distintas de bens. Sendo esse o caso, a pessoa jurídica está obrigada a preencher a quinquagésima linha com as seguintes informações agregadas: (i) o valor total anual das operações de importação desses bens, e; (ii) o valor total do ajuste relativo a esses bens. Sendo uma informação agregada, por óbvio não há ali espaço para informar-se o método correspondente a cada produto.

No caso dos autos, foram objeto de fiscalização sete produtos importados cujos códigos são os seguintes: 12212031, 12212032, 52486924, 52476600, 52484210, 25165453 e 15345421. Desses sete produtos, apenas o de código 25165453 foi apontado individualmente na ficha 34 da DIPJ/2002, conforme abaixo (fl. 53 - verso):

1.Importações: Bens	Total da Operação: 6.585.997,49
Descrição: INJETOR 25165453	
Código NCM: 8409.99.13 Quantidade: 280.236,00	Unidade de Medida: Unidade
Método: PRL 60%	Valor do Ajuste: 0,00
Preço Parâmetro: 23,88	Preço Praticado: 23,42

Coincidência ou não, dos sete produtos objetos da fiscalização, este foi o único produto em relação ao qual a contribuinte deixou de impugnar a exigência, tendo optado por recolher o valor do IRPJ e da CSLL (fl. 1122) correspondente ao ajuste promovido pela autoridade fiscal (fl. 559).

Os demais seis produtos foram apontados agregadamente na ficha 34, linha 50, da DIPJ/2002, onde constam as seguintes informações, conforme abaixo:

50.Importações: Não Especificadas	Total da Operação: 63.075.639,18
Valor do Ajuste: 706.851,95	

Isso posto, é de se reconhecer, como alegado pela recorrente, que tanto a autoridade fiscal quanto o órgão de primeiro grau equivocaram-se ao afirmar que a pessoa jurídica havia eleito, na DIPJ/2002, os métodos PRL-20 ou PRL-60 para todos os produtos fiscalizados. Realmente, apenas em relação ao produto código 25165453 foi expressamente escolhido, na DIPJ/2002, o método PRL-60. Quanto aos demais produtos fiscalizados não houve ali informação sobre o respectivo método escolhido pela contribuinte, uma vez que integraram a linha 50 da ficha 34.

Entretanto, é igualmente importante reconhecer que tal equívoco em nada influenciou o lançamento ora contestado. Realmente, apesar de afirmar que a contribuinte havia optado pelos métodos PRL-20 ou PRL-60 na DIPJ/2002, a autoridade tributária acolheu inicialmente, para cada produto fiscalizado, o método informado pela contribuinte em resposta a intimação a ela dirigida.

Os métodos informados pela contribuinte à autoridade fiscal foram: (i) o PIC, para os produtos 12212031 e 12212032; (ii) o CPL, para os produtos 52486924, 52476600, 52484210 e 25165453, e; (iii) o PRL-20, para o produto 15345421.

A posterior rejeição dos métodos PIC e CPL, com a conseqüente adoção, de ofício, do PRL em substituição a estes, ocorreu, segundo a autoridade, em virtude de a contribuinte não haver comprovado, mediante documentação hábil e idônea, os preços de transferência calculados de acordo com aqueles métodos.

6) Da Definitividade do Método Empregado de Ofício pela Fiscalização

No caso sob exame a autoridade fiscal afastou a aplicação dos métodos PIC (produtos 12212031 e 12212032) e CPL (produtos 52486924, 52476600, 52484210 e 25165453), eleitos pela contribuinte, por entender que esta não logrou êxito em comprovar, mediante documentação hábil e idônea, os respectivos preços de transferência apresentados em

sua memória de cálculo. O lançamento foi, assim, realizado mediante a aplicação, de ofício, do método PRL, uma vez que em relação a este a fiscalização afirmou possuir os elementos necessários ao cálculo dos preços de transferência.

Todavia, junto à sua impugnação a interessada apresentou diversos documentos que, a seu juízo, atenderiam às exigências feitas pela autoridade durante a fase de fiscalização. Pediu, então, que o julgamento da lide fosse realizado tomando-se por base os métodos PIC e CPL, por ela originalmente adotados, e não com supedâneo no método PRL, empregado pelo auditor.

Torna-se então necessário questionar, em primeiro lugar, se a autoridade lançadora tem o poder de substituir, de ofício, o método de cálculo dos preços de transferência eleito pela contribuinte e, em caso positivo, sob que condições tal medida poderá ser adotada.

E em segundo lugar é igualmente importante questionar se o método originalmente eleito pelo sujeito passivo poderá, ou não, ser restabelecido na fase de julgamento acaso este venha a suprir os erros e omissões que levaram a autoridade a adotar, de ofício, o método distinto.

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*:

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, observado o disposto nos arts. 34 a 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 dispuser, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa. (Grifamos)

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).

Pelas mesmas razões, entendo que também não é possível retomar, nesta fase de julgamento, o método de cálculo dos preços de transferência originalmente eleito pela contribuinte, ainda que esta houvesse carreado aos autos todos os elementos cuja falta de apresentação na fase de fiscalização tenha levado a autoridade a adotar método alternativo.

Dito isso, não há como acolher o pedido da recorrente no sentido de que o presente julgamento tenha como objeto o cálculo por ela realizado com base nos métodos PIC (produtos códigos 12212031 e 12212032) e CPL (produtos códigos 52486924, 52476600 e 52484210).

O julgamento deverá, então, versar sobre a apuração realizada pela autoridade fiscal. Em especial, deverá a Turma pronunciar-se sobre o cabimento da substituição, de ofício, dos métodos PIC e CPL eleitos pela contribuinte, pelo método PRL. Dito de outro modo, será necessário verificar se, no caso concreto, realmente estavam presentes as condições para a adoção da medida extrema. É o que se passa a fazer.

7) Da Substituição Ex Ofício do Método PIC pelo Método PRL

Sobre o cálculo do preço parâmetro segundo o método PIC, o art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 32/2001 assim estabelece:

Art. 8º A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados (PIC), definido como a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes.

Parágrafo único. Por esse método, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma empresa vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

I - vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;

II - adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;

III - em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes.

Conforme demonstrado no item anterior deste voto, o método de cálculo dos preços de transferência empregado pelo auditor para realizar o lançamento de ofício não poderá ser alterado na fase de julgamento. Como dito, caberá ao órgão julgador verificar, em especial, se encontravam-se presentes as condições necessárias à adoção da medida.

Isso posto, importante ressaltar inicialmente que a ação fiscal durou quase um ano, período ao longo do qual foram lavradas diversas intimações dirigidas à contribuinte. A apresentação da memória de cálculo dos preços de transferência relativa a todos os bens importados junto a pessoas vinculadas, com a indicação do método empregado a cada bem, foi exigida da fiscalizada logo no termo inaugural, lavrado em 13/10/2005 (fls. 6/8). Também ali foi exigida a apresentação dos documentos que serviram de suporte ao cálculo dos preços de transferência indicados na memória de cálculo.

A contribuinte, todavia, somente em 20/03/2006 (fls. 174/175), apresentou a memória de cálculo dos preços de transferência contendo as informações mínimas necessárias à realização da auditoria. As memórias de cálculo apresentadas anteriormente a esta data, ou não indicavam o método de preços de transferência empregado (fl. 84), ou não indicavam os preços parâmetros e os preços praticados, mas só os ajustes (fls. 108/122).

Especificamente em relação aos produtos submetidos ao método PIC, foi a contribuinte intimada em 30/03/2006 (fls.224/225) a apresentar cópia de todas as *invoices* por ela apontadas em sua memória de cálculo, as quais teriam servido de base à apuração dos respectivos preços parâmetro.

A fiscalizada, entretanto, apresentou apenas parte daquelas *invoices*, conforme documentos encaminhados ao auditor nos dias 27/04/2006 (fl. 331), 08/05/2006 (fl. 386/387), 22/05/2006 (fl. 416) e 25/08/2006 (fl. 458).

No que toca ao produto código 12212031, a contribuinte apresentou durante a fase de fiscalização apenas uma das 37 *invoices* indicadas em sua memória de cálculo. Trata-se, no caso, de operação de venda daquele produto realizada pela empresa vinculada argentina, Famar Fueguina, à não vinculada Fiat Auto Argentina (fl. 459).

Quanto ao produto código 12212032, das 29 *invoices* indicadas pela contribuinte em sua memória de cálculo, nenhuma delas foi apresentada à fiscalização.

Conforme reconhece a própria interessada, as mencionadas *invoices* relativas aos produtos códigos 12212031 e 12212032, com exceção daquela presente à fl. 459, somente foram apresentadas na fase de julgamento, em anexo à peça impugnatória.

Não há dúvida, portanto, de que em relação aos dois produtos acima indicados a documentação apresentada pela fiscalizada à auditoria revelou-se insuficiente à comprovação do preço parâmetro por ela calculado segundo o método PIC.

Apesar de a legislação não especificar, como alegado pela recorrente, quais documentos devem ser mantidos a fim de comprovar os preços de transferência por ela calculados, é certo que ao menos os documentos por ela mesma utilizados neste cálculo devem ser guardados e prontamente exibidos ao auditor quando por este solicitado.

Em outras palavras, se para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano de 2001 a própria contribuinte afirmou haver calculado o preço parâmetro PIC dos produtos códigos 12212031 e 12212032 mediante, respectivamente, 37 e 29 operações de venda da empresa vinculada Famar Fueguina à não vinculada Fiat Auto Argentina, então tinha o dever de manter em sua guarda, desde à época em que apurou esses tributos, cópia das respectivas *invoices*. Se a fiscalização houvesse solicitado a apresentação de outros documentos não efetivamente utilizados pela contribuinte no cálculo do método PIC, a demora estaria justificada.

Como a contribuinte não apresentou as citadas *invoices*, a autoridade fiscal ficou impossibilitada de averiguar a correção do cálculo o preço parâmetro PIC, razão pela qual, corretamente, desconsiderou o método eleito pela empresa e empregou, de ofício, o método PRL, pois em relação a este dispunha das informações necessárias para calcular o preço parâmetro.

8) Da Substituição *Ex Oficio* do Método CPL pelo Método PRL

Como dito no início do item anterior, já na lavratura do termo de início de fiscalização a contribuinte foi intimada a apresentar a memória de cálculo dos preços de transferência dos bens importados junto a pessoas vinculadas, bem como os documentos

necessários à comprovação dos valores ali indicados. Referida memória de cálculo, todavia, somente foi entregue à fiscalização cinco meses após.

No que se refere à comprovação dos preços parâmetro dos produtos submetidos ao método CPL, a contribuinte também deixou de apresentar os documentos exigidos pela auditoria.

Em especial, relativamente aos produtos códigos 52486924, 52476600 e 52484210 a fiscalizada, apesar de intimada para tanto, não entregou à autoridade tributária o “*bill of material*”. Conforme admitido pela própria recorrente, o referido documento somente foi apresentado em anexo à impugnação ao lançamento.

É certo que, como alegado pela interessada, a legislação não especificou um rol de documentos cuja guarda seria necessária à comprovação do preço parâmetro dos produtos submetidos ao método CPL. Isso, no entanto, não desobriga a contribuinte de guardar os documentos por ela própria utilizados no cálculo do preço parâmetro. Nem significa, ao contrário do alegado em seu recurso, que “*quaisquer documentos válidos e legítimos*” serviriam para fazer prova da composição dos custos de produção da empresa vinculada no exterior.

A bem da verdade o método CPL é, dentre os três previstos na legislação nacional sobre preços de transferência, aquele cuja carga probatória revela-se mais pesada. Nesse sentido a contribuinte, ao eleger esse método, deveria estar ciente de que uma grande quantidade de documentos e informações sobre o custo de produção da empresa vinculada no exterior deve ser guardada com vistas à futura exibição ao Fisco.

No caso, a contribuinte limitou-se a guardar os relatórios de custo elaborados pela empresa vinculada no exterior. Tais relatórios, ainda que sejam importantes, na medida em que sintetizam as informações presentes nos documentos comerciais e fiscais que serviram de base à sua elaboração, pouco ou nada valem quando desacompanhados destes documentos.

Em assim sendo, uma vez que a autoridade fiscal ficou impossibilitada de verificar a correção dos preços parâmetros calculados pela contribuinte relativamente aos produtos códigos 52486924, 52476600 e 52484210, não lhe restou outra alternativa senão desconsiderar o método CPL, eleito pela interessada, e empregar, de ofício, o método PRL, já que em relação a este possuía os documentos e informações necessário ao cálculo.

9) Dos Ajustes ao Método PRL-20

No que toca ao produto código 15345421 a contribuinte elegeu o método PRL-20. A fiscalização acatou o método, mas promoveu ajustes no cálculo do preço parâmetro e do preço praticado.

Quanto ao cálculo do preço praticado, a autoridade adicionou ao preço FOB do produto os valores relativos ao frete, seguro internacional e imposto de importação.

A recorrente contesta essa adição sob o argumento de que o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 estabelece que frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação são custos dedutíveis, não devendo compor o preço praticado. Alega que tais valores não representam parcelas pagas a pessoas vinculadas, daí porque não se sujeitam às regras dos preços de transferência. Diz ainda que a dedutibilidade do frete, do seguro e do imposto de importação,

admitida pela norma antes referida, equipara-se a verdadeira desoneração fiscal, motivo pelo qual deve ser interpretada literalmente, a teor do disposto no art. 111, I, do CTN.

Logo de início é importante destacar que os custos relativos a frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação foram integralmente deduzidos pela contribuinte para fins de apuração do lucro líquido. Esse é um direito que lhe assiste por força do próprio conceito constitucional de lucro. No âmbito tributário, o Decreto-lei nº 1.598/77 assim estabelece:

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.

(...)

Como se observa nos autos de infração do IRPJ e da CSLL bem como no termo de verificação fiscal, e ao contrário do alegado pela recorrente, a autoridade não glosou um único centavo a título de custo relativo a frete, seguro ou tributos incidentes sobre a importação.

De fato, o que aqui está em questão é o cálculo dos preços de transferência segundo o método PRL-20, relativamente aos produtos importados pela contribuinte junto a pessoas a ela ligadas. Em outras palavras, trata-se de verificar se o preço de aquisição desses produtos junto a pessoas vinculadas foi, ou não, artificialmente inflado com vistas a reduzir a incidência do IRPJ e da CSLL devidos pela contribuinte brasileira.

Tal apuração é realizada mediante a simples comparação entre: (i) o preço praticado nas operações de importação da contribuinte junto a sua vinculada no exterior (preço praticado), e; (ii) o preço que seria praticado na importação do mesmo produto acaso não houvesse vinculação entre a contribuinte e a sua fornecedora no exterior (preço parâmetro). Se preço praticado for superior ao preço parâmetro, a diferença entre eles deverá ser adicionada ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

A questão da comparabilidade entre o preço praticado entre pessoas vinculadas e aquele praticado em operações de mercado está no cerne do princípio do *arm's lenght*. Tanto é assim que o *OECD Transfer Pricing Guidelines* dedica todo o seu capítulo III ao exame desta matéria. De fato, o objetivo da comparação do valor de uma transação realizada entre pessoas vinculadas com o valor de uma outra transação realizada entre pessoas não vinculadas é a identificação do quanto a questão da vinculação afetou o valor da transação sob exame.

Tendo sido inspirado no princípio do *arm's lenght*, o art. 18 da Lei nº 9.430/96 não poderia ser corretamente interpretado acaso não fosse dada a devida importância à questão da comparabilidade.

Assim, deve-se ter em conta que no cálculo do preço parâmetro PRL-20 estão incluídos os valores pagos pela contribuinte a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. De fato, ao excluirmos do preço de revenda do produto a margem lucro de 20%, restará o custo do produto revendido (vide outros ajustes no art. 18, II, da Lei nº 9.430/96). Esse custo, por óbvio, é composto não só pelo preço de aquisição produto, mas também pelos valores do frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Isso posto, a comparação entre o preço praticado (FOB) e o preço parâmetro PRL-20 (que inclui frete + seguro + tributos sobre a importação), como advoga a recorrente, seria de todo inútil ao fim a que se destina a lei de preços de transferência, qual seja, verificar, mediante comparação entre aqueles preços, se a contribuinte está, ou não, reduzindo artificialmente o lucro apurado no Brasil por meio de aquisições de produtos junto a sua vinculada no exterior a preços superiores aos de mercado.

Assim, para corretamente comparar o preço praticado com o preço parâmetro PRL-20, é necessário que ambos estejam em pé de igualdade, ou seja, ou bem se exclui do preço parâmetro os valores pagos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, ou bem se adiciona esses valores ao preço praticado. A lei adotou a segunda opção, mas se houvesse adotado a primeira o resultado seria idêntico.

O importante é ter em conta que, como dito no início deste item, os custos de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não foram glosados pela autoridade. O que o auditor fez foi adicionar ao lucro líquido, para apuração do lucro real, a parcela do preço de aquisição do produto excedente ao preço que o produto seria adquirido em condições de mercado. Os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação integraram tanto o preço praticado como o preço parâmetro. Poderiam ainda não compor nem o preço praticado nem o preço parâmetro que o resultado seria o mesmo.

Noutro giro, também não é correta a afirmação da recorrente segundo a qual a dedutibilidade do frete, do seguro e do imposto de importação corresponderia a verdadeira desoneração fiscal, devendo assim o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 ser interpretado literalmente, por força do disposto no art. 111, I, do CTN.

Realmente, frete, seguro e imposto de importação são custos incorridos quando da aquisição de produtos para revenda. Como o IRPJ e a CSLL incidem sobre o lucro, e não sobre a receita, a dedutibilidade desses e de outros custos é a regra, não podendo ser confundido com desoneração fiscal, que é exceção. Portanto, inaplicável à espécie o mencionado art. 111, I, do CTN.

No que toca ao cálculo do preço parâmetro PRL-20 realizado pelo auditor, alega a recorrente que a fiscalização não evidenciou, sequer de maneira resumida, a forma como foi feito aquele cálculo. Afirma que, em cálculo realizado internamente, notou que o preço parâmetro por ela encontrado revelou-se significativamente superior ao apurado pela autoridade. Pede, assim, seja realizada diligência com vistas à apresentação do referido cálculo e aberto prazo para que sobre ele possa se manifestar.

Ao contrário do afirmado na peça recursal, a interessada asseverou em sua impugnação ao lançamento (fls. 596/597) que *“o preço parâmetro apurado pela Impugnante é bastante próximo do valor apurado pela d. fiscalização, representando um desvio de menos de 1% que, por essa razão, será desprezado pela Impugnante”*. Em outras palavras, há evidente contradição entre o afirmado na impugnação e o alegado no recurso voluntário.

Seja como for, a forma de cálculo do preço parâmetro PRL está estabelecida na legislação que cuida dos preços de transferência. Quanto aos valores empregados para realização do referido cálculo, explicou a autoridade (fl. 503) que foram eles extraídos do arquivo *“Saída Itens”*, apresentado pela empresa. Em anexo ao termo de verificação fiscal, como parte integrante deste (fl. 508), a autoridade apresentou demonstrativo do mencionado cálculo. Isso posto, deve-se indeferir o pedido de diligência.

Por fim, deve-se também denegar o pedido da recorrente para que esta Turma aceite subsidiariamente a aplicação do método CPL para o produto 15345421, caso considere como correto o ajuste procedido pela fiscalização no cálculo do PRL-20 realizado pela contribuinte.

Isso porque, como visto nos itens 5 e 6 deste voto, uma vez que a contribuinte exerceu a faculdade de escolher, dentre aqueles previstos em lei, o método PRL-20 para o cálculo dos preços de transferência do produto 15345421, não poderá agora, no âmbito do recurso voluntário, pretender alterá-lo. Como dito naquela oportunidade, eleito pela contribuinte o método de cálculo dos preços de transferência, ocorre a preclusão consumativa do ato, o que significa dizer que não poderá exercer novamente a faculdade de escolha em relação àquele produto, para o mesmo período de apuração.

10) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto