



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

Processo n° 16327.001448/2006-00
Recurso n° 178819
Resolução n° **1201-00.065 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 19 de outubro de 2011
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto condutor. Vencido o Conselheiro Marcelo Cuba Netto (Relator), que não o convertia. Designado o Conselheiro Rafael Correia Fuso para redação do voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Rafael Correia Fuso, Gabriela Maria Hilu da Rocha Pinto (Suplente convocada), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcelo Cuba Netto e Regis Magalhães Soares de Queiroz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto n° 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 vinculadas. Do referido termo de verificação são merecedoras de destaque as seguintes informações, em síntese:

1) Quanto aos documentos entregues pelo 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 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 apenas 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 cálculos 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 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 comprove 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*), que é 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 empresa 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 inexistente 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 prencunciar-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.

Voto Vencido

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 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 § 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 dos resultados alcançados. 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 aquelas praticadas por empresas que realizem importações junto a empresas não vinculadas.

3) 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 do empregado pela empresa sem demonstrar que tal método é mais benéfico à contribuinte. Aponta, nesse sentido, os acórdãos n.ºs 107-09411 e 107-09412, exarados por este Conselho, 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 é pacífico neste Conselho. De fato, conforme assinalado naquele mesmo acórdão, há decisões em sentido contrário, como aquela contida no acórdão n.º 101-94.888, de relatoria da ilustre Conselheira Sandra Faroni. Abaixo, trecho do voto do 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 n.º 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 então tributar o menor valor.

4) Do Momento para a Escolha do Método

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, relativamente ao ano de 2001 a contribuinte apurou o IRPJ e a CSLL 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 IRPJ e da CSLL (art. 6º da Lei nº 9.430/96). De fato, o pagamento do imposto e da contribuição pressupõe a determinação de suas bases de cálculo que, por sua vez, só podem ser apuradas após realizados os cálculos relativos aos preços de transferência.

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 que importaram, no ano, mais de quarenta e nove bens distintos. 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.

No caso, foram objeto de fiscalização sete bens 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, este foi o 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 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. De fato, apenas em relação ao produto código 25165453 foi expressamente indicado o método PRL-60. Quanto aos demais produtos fiscalizados não houve indicação do método na DIPJ/2002, 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 aceitou inicialmente, para cada produto fiscalizado, o método indicado pela contribuinte durante a fiscalização, qual seja: (i) PIC para os produtos 12212031 e 12212032; (ii) CPL para os produtos 52486924, 52476600, 52484210 e 25165453, e; (iii) PRL-20 para o produto 15345421.

A posterior rejeição dos métodos PIC e CPL eleitos pela contribuinte, com a conseqüente adoção, de ofício, do método PRL, decorreu, de acordo com a autoridade, do fato de a contribuinte não haver comprovado, mediante documentação hábil e idônea, os preços de transferência apresentados em sua memória de cálculo.

Sobre o momento de cálculo dos preços de transferência há que se dizer, ainda, que enquanto não cientificada do início do procedimento de ofício tem a contribuinte o direito de alterar o método antes empregado, haja ou não indicação na DIPJ. No entanto, após o início do procedimento não mais poderá alterá-lo espontaneamente (art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72).

Dito isso, deve-se 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.

Uma vez que a contribuinte elegeu o método PRL-20 no cálculo dos preços de transferência do produto 15345421, não poderá agora, no âmbito do recurso voluntário, pretender alterá-lo. Como dito, tal alteração somente poderia ter sido realizada pela pessoa jurídica até o momento da ciência ao termo de início da ação fiscal.

5) Da Inalterabilidade 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 estabelecer, 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.

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

Pois bem, 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. Além de consentâneo com a teoria do poderes implícitos, 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.

Ademais, 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 possa ser adotada.

Resta então verificar se o método de cálculo dos preços de transferência adotado originalmente pela pessoa jurídica poderá, ou não, na fase de julgamento, ser retomado em substituição ao empregado da autoridade.

Entendo que a presente questão assemelha-se àquela acerca da inalterabilidade, na fase julgamento, do método de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro arbitrado. Como é cediço, é pacífico o entendimento deste Conselho no sentido de que, realizado o arbitramento do lucro, essa forma de apuração do imposto e da contribuição não poderá ser alterada na fase de julgamento, ainda que a defesa venha a suprir os erros e omissões que levaram à adoção da medida extrema.

Acaso admitisse a possibilidade de o sujeito passivo suprir, na fase de julgamento, os erros e omissões que levaram ao arbitramento do lucro, a autoridade julgadora teria que verificar, ela própria, se a apuração do IRPJ e da CSLL efetuada pela contribuinte com base no lucro real ou presumido está ou não correta ou, então, baixar o processo em diligência para que a autoridade fiscal se pronuncie sobre o assunto. Em qualquer dos casos, apurando-se imposto ou contribuição a pagar, duas possibilidades se abrem.

Primeira, poderia a autoridade julgadora afastar o IRPJ e a CSLL lançados com base no lucro arbitrado, e expedir representação à fiscalização a fim de que esta realize novo lançamento com base no lucro real ou presumido. Essa alternativa, no entanto, revelar-se-á no mais das vezes inviável, tendo em vista o decurso do prazo decadencial. E uma vez que foi o próprio o sujeito passivo, por meio de seus erros e omissões, o responsável pela impossibilidade da realização de novo lançamento, afastar a exigência contida no lançamento original significaria afronta ao princípio geral de direito segundo o qual ninguém pode se beneficiar da própria torpeza.

Segunda, poderia a autoridade julgadora aproveitar apenas os “valores” de IRPJ e CSLL lançados com base no lucro arbitrado. Por exemplo, se o IRPJ apurado com base no lucro arbitrado foi de R\$ 1.000,00, e o apurado com base no lucro real foi de R\$ 800,00, a autoridade julgadora manteria R\$ 800,00 e afastaria R\$ 200,00. Entretanto, essa solução tampouco vem sendo aqui admitida, já que também é pacífico o entendimento de que no lançamento tributário deve haver um liame entre o ilícito apurado e o valor tributo lançado.

Como as duas alternativas acima descritas são inaceitáveis, este Conselho, como se disse, tem pacificamente entendido que a forma de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro arbitrado não pode ser modificada na fase de julgamento, mesmo que o sujeito passivo venha a suprir os erros e omissões que levaram à adoção da medida extrema.

Pelas mesmas razões acima expostas, 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 tenha carreado aos autos todos os elementos cuja falta de apresentação na fase de fiscalização tenha levado a autoridade a adotar método alternativo.

Não fosse assim, além de tomar para si o ônus de verificar a correção dos cálculos realizados pela contribuinte, ou ao menos de baixar o feito em diligência para que a

autoridade fiscal o faça, este Conselho se veria obrigado a adotar uma das duas alternativas acima descritas, as quais, como se viu, foram consideradas inaceitáveis.

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).

Ao contrário, o julgamento deverá 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. É o que será feito nos itens seguintes deste voto.

6) Da Substituição *Ex Officio* 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, 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 encontram-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.

Apesar de seus esforços, a fiscalizada 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 da 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, que em relação aos dois produtos acima indicados a documentação apresentada pela fiscalizada 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 o mês de março de 2002, 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.

7) Da Substituição *Ex Officio* 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, como alegado pela interessada, que 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 deverá 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, pouca 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.

8) 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 a 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. 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 do produto 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 de mercado ou 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 length*. 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 length*, 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 (preço praticado), mas também pelos valores de 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 autoridade 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 adicionado 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.

Por fim, 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 feita 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 no presente recurso, a interessada asseverou em sua impugnação (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”*.

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,

Processo nº 16327.001448/2006-00
Resolução n.º **1201-00.065**

S1-C2T1
Fl. 1.684

como parte integrante deste (fl. 508), a autoridade apresentou demonstrativo do mencionado cálculo. Isso posto voto por denegar o pedido de diligência.

9) Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Correia Fuso, Redator designado.

Pedi vistas dos autos para melhor analisar o assunto, tendo a certeza de que o tempo foi primoroso para as conclusões abaixo transcritas, visto as reflexões que fiz quanto à tese e as provas trazidas nos autos.

Com o devido respeito ao ilustre Conselheiro Dr. Marcelo, ousou discordar do seu entendimento quanto à questão da matéria que envolve a diligência solicitada pelo contribuinte.

Entendo pela baixa dos autos em diligência, considerando que o contribuinte sempre informou nos autos ter adotado os procedimentos de CPL e PIC para a apuração do preço parâmetro, sendo inclusive declarados na DIPJ pelo contribuinte.

Portanto, não vislumbro mudança de critério pelo Recorrente. Quem mudou o critério de apuração do método de controle de preço de transferência foi a fiscalização, ao desconsiderar os documentos trazidos pelo contribuinte no procedimento de fiscalização, deixando de investigar se os métodos PIC e CPL atendiam as exigências legais, adotando, em substituição o PRL.

É fato que a maior parte dos documentos foram juntados na impugnação. Também é fato que essa Corte vem entendendo pela possibilidade da juntada de provas na defesa administrativa inclusive para certificar o preço parâmetro pelo contribuinte quanto aos métodos PIC e CPL utilizados por ele.

Nesse sentido, reconheço o direito do contribuinte em se sujeitar à análise dos documentos juntados na defesa administrativa, em complemento àqueles juntados no procedimento de fiscalização, para que a Receita Federal analise esses documentos.

Diante do exposto, converto o julgamento em diligência, para a fiscalização analisar todos os documentos apresentados pela Recorrente nas fases de julgamento, emitindo relatório quanto à possibilidade ou não de se verificar os cálculos e preços parâmetros apresentados pela empresa nos métodos PIC e CPL.

Seguem os questionamentos a serem feitos à fiscalização:

a) Baseado no roteiro de cálculo dos custos pelos métodos CPL e PIC, nos documentos apresentados no curso da ação fiscal e nos documentos juntados com a impugnação, elaborar relatório fiscal informando se a autuada logrou comprovar adequadamente o valor dos preços-parâmetro de cada produto, pelos métodos CPL e PIC, de acordo com as planilhas juntadas pela mesma;

b) Na hipótese do valor do preço-parâmetro de cada produto calculado pela fiscalização pelos métodos CPL e PIC, comparando com as planilhas apresentadas pela empresa, ser diferentes, favor indicar os novos valores e razões das diferenças apuradas;

c) Apresentar relatório de cálculos comparativo em relação aos tributos que envolvem esse Auto de Infração, indicando os valores e razões das diferenças apuradas na

hipótese da contribuinte ter logrado êxito em comprovar adequadamente o valor dos preços-parâmetro de cada produto, pelos métodos CPL e PIC;

d) Caso não sejam possíveis os cálculos pelos métodos CPL e PIC, nos termos e planilhas apresentados pela empresa, ao utilizar os documentos e planilhas constantes dos autos ou a comprovação dos custos de produção por esses métodos tenha sido parciais, indicar os motivos da não aceitação, bem como informar os valores do IRPJ e da CSLL que devam constar no lançamento efetuado ou eventuais diferenças.

e) Cientificar a empresa do conteúdo do despacho mencionado, para manifestação no prazo de 30 dias.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

RAFAEL CORREIA FUSO - Redator