



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

Processo nº 16327.001470/2005-61
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-001.263 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de agosto de 2013
Matéria IRPJ.
Recorrente STARAUTO COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

MÉTODO PRL. METODOLOGIA CORRETA. ERRO DE FATO.

Demonstrando a ocorrência de erro de fato, exonera-se parcialmente a exigência. A parcela da autuação exonerada na decisão objetada e desafiada, portanto, por Recurso de Ofício refere-se a ajustes decorrentes de parcela excluída pela própria Fiscalização em sede de Diligência Fiscal, de sorte que não pairam dúvidas sobre a sua impertinência, ainda que subsistente os motivos da autuação. Sendo assim, ante a aquiescência da própria Fiscalização, de rigor negar-se provimento ao Recurso de Ofício.

PREÇOS DE TRANSFERENCIA. MÉTODO CPL. FALTA DE COMPROVAÇÃO. DESQUALIFICAÇÃO.

Não logrando a contribuinte êxito em comprovar materialmente os cálculos de ajustes segundo o método CPL (Custo de Produção mais Lucro), correta a sua desqualificação pela fiscalização.

DESPESAS COM BONIFICAÇÕES. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

As despesas contabilizadas pela empresa devem estar comprovadas com documentos hábeis e idôneos.

CSLL. DECORRENCIA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, NEGAR provimento aos recursos de ofício e voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator.

(assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário e de Ofício interpostos contra decisão proferida pela 5ª Turma da DRJ em São Paulo/SP.

De acordo com o disposto no Termo de Verificação Fiscal (fls. 934 – 945), em fiscalização empreendida perante contribuinte acima identificada, constatou-se que se trata de uma empresa comercial atacadista vinculada à montadora de veículos DaimlerChrysler do Brasil Ltda. (localizada em Juiz de Fora — MG), e foi criada em função do Regime Aduaneiro Especial de Importação — RECOM, conforme artigo 5º, inciso II, da IN SRF no 17/2000.

Retratou a Fiscalização que o regime especial concedido ao setor automobilístico através da referida instrução normativa possibilitou a importação de chassis, carrocerias, partes e peças, inclusive motores, componentes e acessórios, sem cobertura cambial, insumos estes destinados à industrialização por encomenda dos produtos classificados nas posições 8701 e 8705 da TIPI, por conta e ordem de pessoa jurídica encomendante domiciliada no exterior, sendo facultado às montadoras que após a montagem dos veículos estes poderiam ser exportados ou vendidos no mercado interno, e na hipótese de venda no mercado interno, ficou estabelecida a necessidade de criação de uma empresa comercial atacadista, que faria a comercialização.

Registrou-se assim, que no caso da recorrente a montadora DaimlerChrysler do Brasil Ltda. recebeu os insumos importados de sua matriz na Alemanha, montou os veículos de passeio Classe A-160 e Classe A-190 e remeteu à contribuinte (empresa atacadista), para comercialização no mercado interno, por conta e ordem da encomendante.

Assim sendo, destacou a Fiscalização que a contribuinte adotou o método de cálculo de custos previsto no artigo 13 da IN 38/97 — CPL (Custo de Produção mais o Lucro) na determinação do preço-parâmetro das importações dos veículos Classe A-160 e Classe A-190 oriundos da matriz localizada na Alemanha.

De acordo com a Fiscalização, este método foi rejeitado em razão de a contribuinte não ter observado o § 2º do referido artigo 13 da IN 38/97, que estabelece que *"os custos de produção deverão ser demonstrados discriminadamente, por componente, valores e respectivos fornecedores"*, tendo o contribuinte se limitado a apresentar os valores em reais, de

forma resumida, por código de item e de chassi, do custo do material direto e custo do serviço prestado.

Frisou-se que a informação do custo do serviço prestado refere-se aos serviços de montagem do veículo, cobrado pela unidade fabril DaimlerChrysler, localizada em Juiz de Fora — MG, por conta e ordem da proprietária (DaimlerChrysler da Alemanha) em virtude do Regime Automotivo — RECOM, estabelecido pela IN SRF nº 17/2000 e que a discriminação exigida na legislação demanda a apresentação de mapa de produção, com codificação e quantitativo de todos os itens que foram produzidos, das linhas de produção, número de unidades produtivas, custos de materiais diretos aplicados em cada item, além de quantificar a mão de obra direta aplicada e total de horas gastas e custo por hora/homem.

Concluiu-se dessa forma, que não tendo a contribuinte comprovado efetivamente os cálculos do custo médio de produção, na forma prevista no artigo 13 da IN SRF nº 38/97, a fiscalização rejeitou o método CPL adotado pela contribuinte e, considerando que ela importou veículos prontos para revenda, além do método CPL, poderia comprovar os seus preços-parâmetro utilizando-se dos métodos PIC (Preços Independentes Comparados) e PRL20 (Prego de Revenda menos Lucro de 20%), previstos nos artigos 6º e 12º da IN SRF 38/97, respectivamente.

Dito isso, asseverou-se que a Fiscalização aplicou então, na determinação do preço-parâmetro, o método PRL20, previsto no artigo 12 da IN SRF 38/97, compatível com a atividade exercida pela contribuinte, voltada à importação e a revenda de veículos prontos, sem qualquer modificação ou transformação, obtendo um ajuste de R\$ 15.551.040,34, relativo ao ano-calendário 2000, conforme demonstrado à folha 946.

Ainda de acordo com a Fiscalização, impunha-se a glosa de despesas operacionais, porquanto a contribuinte lançou em sua DIPJ/2001 (ano-calendário 2000) despesa no valor de R\$ 22.931.674,50, a título de "prestação de serviços por pessoa jurídica", tendo esclarecido tratar-se de bonificações pagas a seus concessionários, as quais não geram notas fiscais e não têm qualquer vinculação com os preços dos veículos.

No entanto, de acordo com a Fiscalização, intimada a apresentar cópia do contrato de prestação de serviços estabelecido entre a empresa Starauto e seus concessionários e documentos comprobatórios dos pagamentos das ditas bonificações, a contribuinte não logrou comprovar as operações informadas, de sorte que tais despesas foram glosadas, entendendo-se que a contribuinte, além de não comprovar que os serviços foram contratados, assumidos e pagos, não conseguiu comprovar, de forma satisfatória, que aquelas despesas escrituradas correspondem efetivamente aos bens e serviços recebidos (o demonstrativo de bonificações não identificou os beneficiários/concessionários, não informou os percentuais das bonificações concedidas por operação, além de não estarem comprovados os referidos pagamentos).

Em razão das constatações relatadas acima, foram lavrados autos de infração (fls. 924 em diante).

Devidamente notificada das exigências fiscais (fls. 924 e 928), a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1175 — 1214), alegando em síntese que em 23/06/2005 a autoridade fiscal aceitou e validou os dados contábeis e fiscais apresentados, satisfazendo-se quanto às informações e documentações apresentadas e durante toda a fiscalização, o Auditor Fiscal atuante demonstrou estar compreendendo as operações praticadas pela impugnante, já

que esta se apresentou a todo tempo disposta a prestar novos esclarecimentos, novos documentos, etc., todavia, em 23/09/2005, o Auditor Fiscal autuou a contribuinte em valor de extrema relevância, sem, contudo, ter obtido nova e mais completar informações, necessárias ao bom entendimento das operações.

Feito este cotejo, aduziu a contribuinte em sede preliminar que a autuação relativa à glosa das despesas operacionais com bonificações pagas às concessionárias não poderia subsistir porquanto não fora emitido MPF complementar que ampliasse a fiscalização para alcançar tal procedimento assim como previsto na Portaria RFB nº 4.328/2005, assinalando que essa parcela extrapola o objeto limitado pelo MPF, relativo à "apuração de Preço de Transferência nas operações de importação".

Seguiu argumentando que não só o procedimento fiscal encontra-se eivado de vício, por ter ido além do determinado no MPF, mas também o Auto de Infração, visto que a autoridade fiscal não demonstrou a metodologia e a base de cálculo utilizados na obtenção do valor de ajuste do preço de transferência pelo método PRL20, o que configura cerceamento de direito de defesa. Além disso, o valor do ajuste apurado pela Fiscalização não condiz com o alcançado pela impugnante, utilizando-se a mesma metodologia de cálculo, o PRL20.

Observou que os demonstrativos do cálculo efetuados pela Fiscalização não foram apresentados, o que demonstraria cerceamento de seu direito de defesa e por esses motivos, deveria ser declarada de plano a nulidade do Auto de Infração.

No tocante à glosa de despesas com bonificações, registrou a recorrente ser controlada pela montadora DaimlerChrysler do Brasil Ltda. (DCBR), e que fora criada apenas para viabilizar as operações no âmbito do RECOM — Regime Aduaneiro Especial de Importação, regido pela IN SRF nº 17/2000 (artigo 5º, inciso I), aduzindo que não pode vender seus produtos diretamente ao consumidor final e, portanto as bonificações concedidas às concessionárias com vistas a incrementar as vendas são plenamente dedutíveis, porque necessárias, usuais e decorrentes do objeto social da impugnante, nos termos dos artigos 299 e 300 do RIR/99. Colaciona precedentes que entende favoráveis e cita o Parecer Normativo CST nº32/1981, relativo a caso análogo.

Alegou ainda, que lançou na DIPJ/2001 (ano-calendário 2000) as despesas em tela como prestação de serviços por pessoa jurídica, e o Auditor Fiscal autuante presumiu que as elas decorriam de prestações de serviço (apesar de exaustivamente esclarecido tratar-se de bonificações) e, por isso, considerou que apenas notas fiscais poderiam comprovar essas despesas, ocorrendo que, para se comprovar uma determinada despesa, não existe apenas um tipo de documento hábil, de sorte que à falta das notas fiscais solicitadas pela fiscalização, a impugnante apresentou documentação hábil a comprovar a efetividade e necessidade das bonificações, tais como: (i) circulares à rede de concessionárias, disponibilizando as bonificações dos períodos do ano de 2000, (ii) lista da totalidade dos Avisos de Lançamentos, (iii) cópias de Avisos de Lançamento, (iv) ficha razão evidenciando as despesas, etc.

Sustentou a contribuinte que a despeito de autoridade fiscal ter-se demonstrado satisfeita com a documentação apresentada, glosou as despesas e efetuou o correspondente lançamento, motivo pelo qual a impugnante juntou à sua defesa: (a) lista de suas concessionárias em 2000 (doc. 05); (b) quadro resumo dos avisos de lançamentos do ano de 2000 (doc. 06); (c) o total dos avisos de lançamento (doc. 07); (d) todas as circulares do ano de 2000 enviadas à rede, divulgando os termos e condições das bonificações (doc. 08); (e) cópia de parte do livro diário geral nº 101, do período de dezembro de 2000 (doc. 09); e (f) a ficha razão (conta 94013) comprovando a despesa total de bonificação no valor de R\$ 22.641.551,28 (doc. 10).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/09/2013 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/09/2013 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/10/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 26/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Defendeu que no preenchimento da DIPJ/2001, ano-calendário 2000, cometeu um erro formal que não causou prejuízo ao erário — lançou as despesas decorrentes de bonificações às concessionárias como "prestação de serviços" (ficha 05A, linha 4), ao invés de lançá-las como "outras despesas operacionais" (ficha 05A, linha 30), reputando, no entanto que a autoridade fiscal foi extremamente formalista ao considerar tais despesas não como bonificações mas como prestação de serviços, eis que o equívoco cometido pela declarante não desconstitui a natureza de despesa operacional necessária, usual e, portanto, dedutível.

Tratando-se da razoabilidade das bonificações, sustentou a contribuinte que os valores não representam gastos excessivos ou ilógicos, respeitando o critério da razoabilidade, eis que correspondem a aproximadamente 6% do preço médio de venda do veículo Classe A comercializado pela recorrente.

Em relação à apuração dos preços de transferência, sustentou a recorrente que suas em suas operações os veículos por ela adquiridos são montados e disponibilizados no próprio país, portanto, a importação que ocorre é apenas ficta.

Salientou que as operações de industrialização e montagem combinam a estrutura do "Contract Manufacturing" e o RECOM — Regime Aduaneiro Especial de Importação, regido pela IN SRF nº 17/2000 (artigo 5º, inciso II), que possibilitam à montadora DaimlerChrysler do Brasil Ltda., (DCBR) importar, sem cobertura cambial (suspensão do IPI), insumos destinados à industrialização por conta e ordem da DaimlerChrysler AG (DCAG), encomendante domiciliada no exterior, mencionando que nessa estrutura não se vislumbra a aplicação de preço de transferência, pois quem arca com os custos de produção é a própria DCAG, que é a verdadeira encomendante dos veículos montados pela DCBR.

Afirmou que a DCBR monta os veículo Classe A por conta e ordem da DCAG, de quem cobra o valor dos custos gerais de fabricação e da mão-de-obra. Ao final, os veículos destinados ao mercado nacional são remetidos à recorrente, que os importa fictamente da DCAG, com a finalidade de atuar como atacadista adquirente de produtos resultantes da industrialização por encomenda, tal como exigido pela IN SRF nº 17/2000 (*vide* quadro esquemático de fls. 1195/1196).

Defendeu ainda, que nas operações em foco, não se vislumbra a possibilidade de preço de transferência entre a encomendante DCAG e a recorrente, pela própria natureza do RECOM e do "Contract Manufacturing". Como a propriedade das partes e peças, assim, como do veículo é da DCAG, a DCBR é mera industrializadora e a impugnante é a empresa que efetivamente comercializa tais veículos no mercado nacional. Assim, se o mercado estiver propício a vendas em volumes e preços altos, a impugnante deterá a margem, por outro lado, se, por falta de volume, as operações de venda forem deficitárias, o prejuízo é arcado pela DCAG, porque é a encomendante do veículo e, por isso, é quem arca com os custos de produção do veículo, os quais, por sua vez, foram gerados pela DCBR, a industrializadora no Brasil.

Diante disso, aduziu que no caso em tela, no curso do ano-calendário 2000, o custo do veículo Classe A mostrou-se muito superior ao preço efetivamente aceito pelo mercado, mas quem arcou com o prejuízo foi a DCAG, por ser ela a responsável por todo o custo de produção, de sorte que os preços-parâmetro calculados pelo método CPL (doc. 14, fl. 2.265) equivaleram a quase o dobro dos preços praticados unitários (segundo os cálculos do Auditor Fiscal autuante, fl. 946) na importação dos veículos Classe A 190 e Classe A 160, o

que demonstra que quem efetivamente arcou com os custos e, portanto, com os prejuízos, foi a empresa alemã DCAG.

Em relação ao método CPL aplicado pela recorrente, aduziu que em se admitindo a aplicação da legislação sobre preços de transferência, a desconsideração do método CPL, pela Fiscalização, não deve prosperar, porquanto teria exercido a contribuinte a faculdade de aplicar o método de preço de transferência que lhe apresentou melhor resultado, nos termos do § 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, sendo escolhido o método CPL pelo fato de a impugnante ter acesso ao custo de produção, composto pelos custos das partes e peças remetidas sem cobertura cambial pela DCAG à DCBR, das partes e peças adquiridas no mercado interno e refaturadas à DCAG e do serviço de industrialização cobrado pela DCBR à DCAG.

Alegou que o preço parâmetro calculado pelo método CPL não resultou em ajuste de preço de transferência, eis que o custo incorrido pela DCAG com a industrialização pela DCBR foi significativamente maior que o preço efetivamente praticado na importação ficta do Classe A pela recorrente, sendo que as informações apresentadas à Fiscalização e a aplicação do método CPL estão em consonância com a legislação, pois os veículos Classe A, objeto da fiscalização, não são industrializados na Alemanha, como descrito no Auto de Infração, mas sim no Brasil, por conta e ordem de empresa sediada na Alemanha, a DCAG, de modo que os custos de produção a serem apresentados são os custos de produção da fábrica de Juiz de Fora, além do material importado e nacional, que representam exatamente o custo de produção da DCAG, sendo esta a orientação contida no *website* da Receita Federal, no item 701 do "Perguntas e Respostas".

Alegou ser infundada a alegação da autoridade fiscal de que não comprovou efetivamente os cálculos do custo médio de produção na forma prevista pela IN SRF no 38/97 afirmando que as informações foram apresentadas sem maior detalhamento porque a Fiscalização solicitou somente os valores de mão-de-obra e material utilizados e, sobretudo, porque esses itens de fato representam a parcela mais relevante do custo, porém, bastaria a solicitação de mais informações e de maior detalhamento, no entanto, ao contrário do que alegou a autoridade fiscal, a documentação encontra-se em total atendimento às requisições legais (artigo 13, § 4º, da IN SRF nº 38/97), tanto que se junta, com a impugnação, um demonstrativo comprobatório (doc. 15, fls. 2.266 - 2.293).

Seguiu arrazoando que, além disso, a documentação apresentada, ainda que insuficiente, bastaria para comprovar que o custo de produção apresentado pela recorrente era muito superior ao preço praticado no mercado, de forma a atender à finalidade das normas de preço de transferência relativas ao método CPL, qual seja a de que o preço praticado não pode ser superior ao custo de produção acrescido de 20%, concluindo assim, não haver falar em desconsideração do método CPL (Custo de Produção mais o Lucro).

Quanto ao método PIC, aduziu que ainda que a desconsideração do método CPL persista, deve ser admitida a aplicação do método PIC, pelo qual também é possível demonstrar a inexistência de ajuste de preço de transferência nas operações fiscalizadas, eis que os preços de venda da DCAG a pessoas jurídicas não vinculadas é significativamente maior que os preços praticados entre a DCAG e a recorrente, conforme exemplificado às folhas 1.208 - 1209.

Afirmou existirem erros materiais na aplicação do método PRL20 pela autoridade fiscal, porquanto o fato de a impugnante ter importado e revendido os veículos sem qualquer modificação ou transformação não justifica a aplicação do método PRL20, tal como

entendeu a autoridade fiscal, pois também para a aplicação dos métodos CPL ou PIC não é necessário que tenha havido modificação/transformação no Brasil do bem importado.

Insistiu que o agente fiscal não apresentou o descritivo dos cálculos que teriam resultado no valor de ajuste, o que afronta o direito de ampla defesa e que para calcular o custo de aquisição, o agente fiscal deve ter utilizado o valor disponibilizado no SISCOMEX, que corresponde ao CIF+II, mas que é inferior ao custo contábil efetivo, ressaltando que de acordo com a orientação contida no MAJUR DIPJ 2001 para o preenchimento da ficha 31, o valor das importações deve corresponder ao custo contábil ou de aquisição, que compreende "os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação" e "os gastos com desembarço aduaneiro" (artigo 289 do RIR/99), sendo que para o cálculo do ajuste do preço de transferência através do método PRL20 deve-se considerar o custo contábil efetivamente ocorrido.

Mencionou ainda, que o valor relativo ao ICMS decorrente de substituição tributária deveria ter sido excluído do cálculo da margem de lucro no PRL20, e também do cálculo do preço praticado, porque não configura ônus a ser suportado pela contribuinte, porém, aparentemente, o agente fiscal retira do valor de venda bruto o ICMS decorrente de substituição tributária, mas não o retira da margem de lucro de 20%, o que denota absoluta falta de critério e contraria a orientação dada na seção "Perguntas e Respostas" disponível no *website* da própria Receita Federal, questão nº 708.

Ainda quanto ao custo de aquisição calculado pela fiscalização, reputou que a apuração afigura-se incorreta, pois o agente fiscal considerou a totalidade dos veículos adquiridos pela impugnante, independentemente do fato de estes terem sido comercializados ou não e a IN SRF no 38/97, no inciso I do artigo 5º, determina que eventual ajuste de excesso de custo deverá ser efetuado nos resultados da empresa, alcançando, evidentemente, apenas os itens comercializados no exercício.

Assim, postulou que caso se entendesse pela adequação do método PRL20, devem ser considerados os cálculos e valores apurados, afastando-se os valores apresentados no Auto de Infração, porque eivados de erro material.

Considerando as alegações e documentos trazidos pela contribuinte em sua defesa, o julgamento foi convertido em diligência e os autos do presente processo foram encaminhados à DEAIN/SÃO PAULO para a realização de diligência, conforme despacho de fls. 2424 a 2427, a seguir reproduzido (em parte):

(...)

Trata-se de Autos de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (fl. 924/925) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 928/929) relativos ao exercício de 2001, ano-calendário 2000 (fls. 03/04), decorrentes de ajustes determinados pela legislação de preços de transferência, e de glosa de dispêndios indedutíveis.

(...)

6. Com base nas considerações reproduzidas nos itens 4 e 5 acima, a autoridade fiscal concluiu ser insuficiente a documentação apresentada pela contribuinte referente a

cálculos pelo método CPL, consignando que a contribuinte limitou-se a apresentar os valores em reais, de forma resumida, por código de item e de chassi, do custo do material direto e custo do serviço prestado (fls. 938/939).

7. Não obstante, é forçoso constatar que o detalhamento de informações esperado pela autoridade fiscal veio ser efetivamente esclarecido à contribuinte somente com a lavratura do Auto de Infração.

(...)

9. Justamente em face do tardio esclarecimento é que a impugnante se opõe. Dentre outras alegações, a impugnante esclarece que as informações foram apresentadas sem maior detalhamento porque no curso das investigações lhe foram solicitados somente os valores de mão-de-obra e material utilizados e, sobretudo, porque esses itens de fato representariam parcela mais relevante do custo. Sustenta que os valores discriminados por itens que compõem o custo médio poderiam ser confirmados no curso da fiscalização, eis que "os documentos de aquisição das peças e partes adquiridas de terceiros, o custo de fabricação de peças pela unidade da DCBR de São Bernardo e das partes e peças produzidas/adquiridas' pela DCAG, bem como a da mão-de-obra (direta e indireta), demais gastos com pessoal e dos gastos gerais de fabricação encontra-se a disposição da Autoridade Fiscalizadora, na sede da IMPUGNANTE, para análise e confirmação e, somente não foram incluídos na presente impugnação dado ao volume excessivo de documentos" (sic, fl. 1206).

(...)

13. Outro aspecto a ser esclarecido sobre o lançamento diz respeito ao cálculo do ajuste realizado pela fiscalização. A autoridade fiscal apurou ajuste de R\$ 15.551.300,66, resultado da diferença entre o preço de transferência pelo método PRL20 no montante de R\$ 164.209.191,97 e o "custo praticado" pelo contribuinte no total R\$ 179.760.492,63, cujos valores foram apurados com base na documentação fiscal de entrada e saída de bens. Ocorre que na apuração do IR a pagar da DIPJ 2001, a contribuinte deduziu de sua receita de venda o valor de R\$ 174.653.748,79 a título de custo de mercadorias, de modo que o ajuste apurado pela fiscalização alcança parcela de custo não deduzida pela contribuinte.

14. Por fim, destaque-se que o valor do adicional da CSLL relativo a 1999, no montante de R\$ 155.510,40 (fl. 930), teria sido apurado na planilha "Demonstrativo de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro", que não se encontra juntada aos autos.

15. Diante do exposto, proponho o encaminhamento do presente processo à DEAIN/SÃO PAULO (Divisão de Fiscalização — Preços de Transferência), para que o Auditor Fiscal autuante:

15.1. verifique, junto ao contribuinte, se os demonstrativos de fls. 2.268/2.294 estão suportados em documentação hábil a validar os itens e valores discriminados, conforme citado pela impugnante a fl. 1206 (item 9);

15.2. esclareça a incongruência relatada no item 13 ou identifique as correções cabíveis no resultado tributável da declaração ou no lançamento efetuado;

15.3. junte aos autos o "Demonstrativo de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro" utilizado na autuação, com a apuração do valor do adicional da CSLL, corrigindo, se for o caso, eventuais equívocos.

(...)

Considerando a solicitação da Delegacia de Julgamento, o Auditor Fiscal autuante elaborou o Relatório Conclusivo de folhas 3.152 a 3.156 (frente e verso), elaborando alguns esclarecimentos sobre a fiscalização realizada (fls. 3152 e 3153), asseverando que na aplicação do método CPL, a contribuinte não comprovou efetivamente o custo de produção do veículo Classe A, mediante demonstrativos, memórias de cálculo e demais documentos de suporte, conforme previsto no artigo 39 da IN SRF nº 38/97 e que o custo de produção deveria ter sido demonstrado e comprovado mediante o detalhamento do custo de produção de partes e peças fabricadas pela matriz na Alemanha, das partes e peças fabricadas e adquiridas da unidade de São Bernardo do Campo — SP, do custo dos materiais diretos adquiridos de terceiros e do custo dos serviços prestados pela montagem dos veículos no Brasil.

Esclareceu ainda, que a descaracterização do método CPL foi tomada em função da insuficiência de informações prestadas pela contribuinte, reafirmando o entendimento de que caso fosse possível prorrogar os prazos de Fiscalização, a empresa teria (talvez) tempo hábil para montar o custo pelo método CPL e que a elaboração do custo pelo método CPL demanda tempo, definições e validação de dados de demonstrativos, sendo que, no caso em tela, houve a produção de materiais diretos na sede da matriz na Alemanha, produção na fábrica de São Bernardo do Campo — SP e aquisições de materiais de terceiros (Argentina e mercado interno).

Assegurou que um dos principais problemas enfrentados pelas empresas que adotam o método CPL é a falta de planejamento e organização dos papéis de trabalho, na comprovação do preço de transferência e que o procedimento correto seria, quando da opção e declaração na DIPJ do método adotado (no caso, o CPL), a empresa tenha em mãos um dossiê com os demonstrativos, memória de cálculo e demais documentos de suporte, que deverá ficar guardado na empresa para disponibilização ao Fisco. E não ao contrário, após iniciada a fiscalização, ir atrás de demonstrativos e documentos no exterior e no Brasil para a devida comprovação.

Quanto às indagações feitas pela DRJ, esclareceu a autoridade lançadora que a verificação se os demonstrativos de folhas 2.268 a 2.294 estão suportados em documentação

1. Contabilização do custo de aquisição de materiais diretos: os valores validados pela fiscalização foram aqueles considerados como "custo da efetiva aquisição", constante das notas fiscais, sem qualquer acréscimo de margem de lucro de 15%, como fez a contribuinte (nas aquisições de materiais diretos adquiridos de terceiros — Argentina e mercado nacional — e da fábrica em São Bernardo do Campo — SP, a contribuinte acrescentou, no custo de aquisição desses materiais, uma margem de lucro adicional de 15%, tendo como justificativa a refatura para a empresa matriz, na Alemanha, que por sua conta e ordem foi efetivada a aquisição).

2. Notas fiscais de transferência de materiais da fábrica de São Bernardo do Campo — SP para a fábrica de Juiz de Fora – MG: Em relação à documentação dos materiais diretos adquiridos da fábrica de São Bernardo do Campo — SP, a fiscalização faz ressalvas quanto aos valores escriturados nas notas fiscais de transferência para a fábrica de Juiz de Fora — MG.

Ainda, foram constatadas 'várias notas fiscais de entrada na fábrica de Juiz de Fora — MG onde não consta, na coluna do valor unitário, o valor do custo unitário de aquisição.

Quanto aos esclarecimentos da incongruência relatada no item 13 ou identificação das correções cabíveis no resultado tributável da declaração ou no lançamento efetuado, esclareceu o autuante que haveria confusão nos conceitos de preço praticado e de Custo da Mercadoria Vendida (CMV), sendo que o cálculo do preço praticado, quando utilizado o método PRL20 como parâmetro de comparação, resultará da divisão do valor total de importação (CIF + II, em reais) pela quantidade importada, ponderado com os saldos iniciais de estoque e, por outro lado, o CMV não se confunde com o preço praticado na importação, pois incorpora tão somente os custos internacionais incorridos do local de embarque no exterior até o local de desembarque no país de destino, sem a inclusão do custo incorrido internamente no país, como despesas de capatazias, armazenagem, fretes, seguros, demais taxas e outras despesas.

Autenticado digitalmente em 19/09/2013 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/09/2013 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/10/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

pela legislação do imposto de renda, mas, de qualquer forma, independentemente das diferenças de metodologia que possa existir, fato é que a contribuinte declarou em sua DIPJ, como CMV, o valor de R\$ 174.653.748,79 e que revisando os cálculos dos preços de transferência, a fiscalização constatou, conforme demonstrativo de fl. 3.156, que o valor máximo de dedução permitida seria R\$ 164.209.452,29 e como a contribuinte escriturou e declarou em sua DIPJ/2001 (ano-calendário 2000), a título de CMV, o valor de R\$ 174.653.748,79, conclui-se que o valor do excesso de custo na importação foi de R\$ 10.444.296,50 (em vez de R\$ 15.551.040,34).

O Auditor Fiscal autuante anexou (fl. 3157, o "Demonstrativo de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro", com a apuração do valor do adicional da CSLL, utilizado na autuação.

Intimada a se manifestar acerca do resultado da diligência, a contribuinte o faz às fls. 3197 a 3208, alegando, em síntese que apresentou todas as informações solicitadas, tendo o Auditor Fiscal, após o decurso de quase 1 ano de fiscalização, manifestado estar satisfeito com a documentação apresentada e com as explicações prestadas, não tendo a contribuinte deixado de apresentar qualquer informação por ele solicitada, aduzindo novamente que o Auditor Fiscal em momento algum solicitou informações relativas ao custo de produção das partes e peças produzidas na Alemanha pela empresa DCAG, tampouco das partes e peças produzidas por terceiros no exterior.

Concluiu estar claro, da leitura do Relatório em foco, que faltou ao Auditor Fiscal tempo hábil para solicitar e analisar a documentação alegada por ele necessária, considerando que a comprovação do método CPL demandaria muito tempo, ressaltando que não deixou de esclarecer toda e qualquer relação/negócio jurídico que mantivesse com sua matriz, não merecendo guarida a alegação do Auditor Fiscal (item 18 das preliminares do Relatório) de que não restara claro o contrato de serviço ("Contract Manufacturing") celebrado entre a contribuinte e sua matriz. Ademais, o "Contract Manufacturing" nada mais é do que um reflexo da admissão ao RECOM, regime aduaneiro criado pela própria Receita Federal do Brasil.

Em relação às respostas apresentadas pela Fiscalização às indagações da DRJ manifestou-se a contribuinte no sentido de que não teve livre acesso às questões levantadas pela DRJ-SP, o que dificulta bastante a resposta e manifestação ora apresentada. Além disso, como o Auditor Fiscal teve meses para respondê-las, deveria a contribuinte ter o mesmo prazo para preparar sua manifestação.

Aduziu que com relação à contabilização do custo de aquisição de materiais diretos, a contribuinte, de fato, incluiu no custo de aquisição de materiais diretos do veículo Classe A uma margem de 15%. Isso decorre da aplicação do método CAP (Custo de Aquisição + margem 15%) na exportação de partes e peças para a DCAG, proprietária do veículo.

Como a DCBR exportava tanto as partes e peças adquiridas no mercado interno, como as por ela produzidas, para pessoa vinculada, adicionava ao seu custo de aquisição/produção uma margem de 15%, conforme estabelecido pela Lei nº 9.430/96 e IN SRF no 38/97.

Para fins de apuração de preço de transferência com base no método CPL, o custo de partes e peças do Classe A é composto pelo custo de aquisição no Brasil, ou seu custo de produção mais 15%, já que a DCAG os adquiria da DCBR por esse preço.

Com relação às notas fiscais de transferência de materiais da fábrica de São Bernardo do Campo — SP para a fábrica de Juiz de Fora — MG, ressaltou que mesmo que existisse qualquer irregularidade, esta deveria ter sido constatada durante a fiscalização, e não *a posteriori*. Além disso, deveria guardar um mínimo de nexo com o objetivo da fiscalização, que era a apuração de preços de transferência.

Quanto ao mérito, observou que de fato as referidas notas fiscais apresentam valores divididos por 100 na coluna Valor unitário. Isso decorre de uma norma fiscal que estabelece que o contribuinte pode escriturar os bens transferidos em UV (Unidade de Valor Unitário), em 1, em 100 ou em 1000, desde que informado no devido campo (lado direito, parte inferior da nota) o critério adotado.

Quanto aos "esclarecimentos da incongruência relatada no item 13 ou identificação das correções cabíveis no resultado tributável da declaração ou no lançamento efetuado", a explicação dada pelo Auditor Fiscal seria intempestiva, pois, mesmo que a contribuinte tivesse optado pelo método PRL20, os esclarecimentos que deram base autuação deveriam ter sido feitos no momento da aplicação da mesma, e não no presente momento.

Salientou ainda, que o método escolhido pela contribuinte foi o CPL, portanto, qualquer esclarecimento sobre outro método, como o PRL, afigura-se incabível e totalmente arbitrário por parte da autoridade fiscal e, finalmente, nas operações em foco, não se vislumbra a possibilidade de preço de transferência entre a encomendante DCAG e a impugnante, pela própria natureza do RECOM e do "Contract Manufacturing". Como a propriedade das partes e peças, assim, como do veículo é da DCAG, a DCBR é mera industrializadora e a recorrente a empresa que efetivamente comercializa tais veículos no mercado nacional, de sorte que se o mercado estiver propício a vendas em volumes e preços altos, a impugnante deteria a margem. Por outro lado, se, por falta de volume, as operações de venda forem deficitárias, o prejuízo é arcado pela DCAG, porque é a encomendante e proprietária do veículo e, por isso, é quem arca com os custos de produção do veículo, os quais, por sua vez, foram gerados pela DCBR, a industrializadora no Brasil.

No mais, reitera a impugnante todos os fatos e argumentos elencados na impugnação.

A 8ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, nos termos do acórdão e voto de folhas 3.213 a 3.238, julgou o lançamento parcialmente procedente, assinalando que a contribuinte foi autuada (IRPJ e CSLL) por: i) falta de adição de ajustes de preços de transferência relacionados à importação de mercadorias (a contribuinte adotou o método CPL (Custo de Produção mais o Lucro), que, por falta de comprovação foi rejeitado pela fiscalização que, então, adotou o método PRL20); e ii) glosa de despesas operacionais (lançadas na DIPJ/2001 a título de "prestação de serviços por pessoa jurídica").

Feito este cotejo, passou à análise do caso em tela, destacando que, pela íntima relação de causa e efeito entre a autuação do IRPJ e da CSLL, e por dependerem dos mesmos elementos de prova, a presente decisão se estende a ambos os tributos.

Rejeitou-se a preliminar de nulidade, ausentes as hipóteses do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

Quanto à glosa relacionada ao ajuste dos preços de transferência, entendeu a decisão recorrida que a contribuinte alega que legislação sobre preços de transferência não se aplica às operações por ela realizadas, pois a importação dos veículos comercializados é ficta, uma vez que são montados e disponibilizados no próprio país, contudo, tal fato não

descaracterizaria a sujeição à legislação dos preços de transferência, que visa ajustar as apropriações de custos de importação suportados por contribuintes do Imposto de Renda em pagamento a empresas estrangeiras ligadas e mesmo tendo havido uma importação ficta, para efeitos tributários ela é considerada efetiva, indeferindo, portanto, a pretensão de afastar a aplicação de qualquer um dos métodos de apuração de preço-parâmetro, vez que as operações realizadas estão sujeitas às regras do preço de transferência.

Em relação à desconsideração do método CPL, registrou a decisão recorrida, inicialmente, ser irrelevante a alegação da impugnante de que quem arca com os custos de produção é a própria DCAG, que é a verdadeira encomendante dos veículos montados pela DCBR, pois esse aspecto não está sendo questionado, na medida em que a recusa do método CPL não se fundou na impossibilidade de o custo efetivamente suportado pela exportadora ser superior ao preço dos bens do mercado interno, mas na falta de comprovação do referido custo.

Afirmou-se ainda, que em sua impugnação a contribuinte alega que durante a ação fiscal as informações foram apresentadas sem maior detalhamento porque a fiscalização solicitou somente os valores de mão-de-obra e material utilizados e junta aos autos um demonstrativo comprobatório (doc. 15, fls. 2.266/2.293), relembrando então, que os autos do presente processo foram então encaminhados à DEAIN/SÃO PAULO, para que o Auditor Fiscal verificasse se o referido demonstrativo estava suportado em documentação hábil a validar os itens e valores ali discriminados, sendo que após efetuar a verificação, por amostragem, a fiscalização validou os itens e valores ali discriminados, mas fez ressalvas de suma importância.

Seguindo sua fundamentação, assentou a decisão recorrida que com relação à contabilização do custo de aquisição de materiais diretos (primeira ressalva), observa a fiscalização que a contribuinte acrescentou, nas aquisições de materiais diretos adquiridos de terceiros — Argentina e mercado nacional — e da fábrica em São Bernardo do Campo — SP, uma margem de lucro adicional de 15%, sendo que em sua defesa, a impugnante alega esse procedimento decorre da aplicação do método CAP (Custo de Aquisição + margem 15%) na exportação de partes e peças para a DCAG, proprietária do veículo e que o custo de partes e peças do Classe A é composto pelo custo de aquisição no Brasil, ou seu custo de produção mais 15%, já que a DCAG os adquiria da DCBR por esse preço.

Concluiu-se não proceder tal alegação, pois, como bem observa o Auditor Fiscal, os valores dos custos dos materiais diretos a serem considerados no custo de produção dos veículos Classe A são os custos da efetiva aquisição, constantes das notas fiscais, líquido dos tributos recuperáveis, sem qualquer acréscimo de margem de lucro.

Consignou-se que a segunda ressalva refere-se à documentação dos materiais diretos adquiridos pela DCBR da fábrica de São Bernardo do Campo — SP, no sentido de que as notas fiscais de saída sob os números 060080, 058558, 067055, 059182, 067152, 060927, 058140, 061450, 056687, 057524, 057000, 065825, 055655, 000082 (Anexo A, fls. 3160 a 3177), especificamente na coluna de valor total, os valores de alguns itens estão divididos por 100 (o produto da quantidade pelo preço unitário é diferente do valor total), constatando-se, ainda, que em várias notas fiscais não consta, na coluna do valor unitário, o valor do custo unitário de aquisição (fls. 3179 a 3193), sendo que em sua defesa, a impugnante esclarece que isso decorre de uma norma fiscal que estabelece que o contribuinte pode escriturar os bens transferidos em UV (Unidade de Valor Unitário), em 1, em 100 ou em 1000, desde que

informado no devido campo (lado direito, parte inferior da nota) o critério adotado. De fato, essa informação resta comprovada pela análise das notas fiscais supracitadas.

Sendo assim, considerou-se que quanto ao fato de que em várias notas fiscais não consta, na coluna do valor unitário, o valor do custo unitário de aquisição, a recorrente não teria se manifestado e, além das constatações relatadas pelo Auditor Fiscal, que invalidam em parte os cálculos do preço-parâmetro, sintetizados à fl. 2266, há que se observar que os custos relacionados no demonstrativo de fls. 2267 a 2293 não estão discriminados por modelo, mas englobando tanto os veículos Classe A-160, quanto os Classe A-190. Como os preços-parâmetro (assim como os preços praticados e os ajustes) devem ser calculados produto a produto, os cálculos apresentados à fl. 2266 não se encontram respaldados no citado demonstrativo.

Esclareceu-se, por fim, que não mereceria acolhida a alegação de que a documentação apresentada pela recorrente seria suficiente para comprovar que o custo de produção apresentado é muito superior ao preço praticado no mercado, porquanto se a documentação é inábil para discriminar os valores dos componentes do custo real de cada produto, é igualmente inábil para demonstrar o valor total deles resultante.

Assim, não logrando a contribuinte êxito em comprovar materialmente os cálculos de ajustes segundo o método CPL, de acordo com a decisão recorrida, seria correta a sua desqualificação pela fiscalização.

No tocante à aplicação do método PIC, assentou a decisão recorrida que alega a recorrente que deve ser admitida a aplicação do método PIC, assinalando-se, todavia, que diante da desqualificação dos cálculos efetuados pela contribuinte (método CPL), pode a fiscalização escolher outro método e apurar os ajustes correspondentes (no caso, a opção foi pelo método PRL, com margem de lucro de 20%), possuindo o Auditor Fiscal autuante o direito e o dever de apurar os preços de transferência, aplicando um dos métodos previsto na legislação de regência, nos termos do artigo 39, § único, da IN SRF nº 38/97.

Destacou-se que a citada norma não impõe à fiscalização a apuração dos preços de transferência por mais de um método (e a escolha do mais favorável ao contribuinte), sendo essa uma prerrogativa do contribuinte (artigo 4º, §2º, da IN SRF nº 38/97), mas não uma imposição à fiscalização, de sorte que tendo optado por um método válido, são irrelevantes os cálculos apresentados pela contribuinte após a autuação (mesmo porque a impugnante não apresentou qualquer demonstração ou cálculo válido de apuração do preço-parâmetro apurado segundo o método PIC, com base em valores obtidos em transações de terceiros efetivamente realizadas, sendo insuficientes as cópias de encartes comerciais juntadas às fls. 2295/2296 e a tabela de fl. 2297).

Com relação ao método PRL, utilizado pela fiscalização, registrou a decisão recorrida que a contribuinte alega que não foram demonstradas a metodologia e a base de cálculo utilizados na obtenção do valor de ajuste e a ocorrência de erros materiais, contudo, em relação à primeira alegação, observou que as tabelas de cálculo utilizadas pela autoridade fiscal para alcançar o ajuste tributável integram o lançamento (fls. 946/1171), a despeito de a impugnante alegar ausência de descritivo de cálculos e, ademais, a impugnante rebate cada critério de cálculo utilizado pela fiscalização no cálculo do custo praticado e do preço-parâmetro pelo método PRL20, demonstrando ter compreendido a metodologia e as bases consideradas pela autoridade autuante.

Constatou-se ainda, que integraram o Auto de Infração cálculos pormenorizados, tanto de aferição dos valores de custo praticado dos veículos modelo Classe

A-160 e Classe A-190 adquiridos em 2000, quanto de aferição do preço-parâmetro com base nas notas fiscais de saída apresentadas pela contribuinte no curso da fiscalização, sendo que às fls. 947/950, a autoridade fiscal somou e apurou a média de aquisição para o modelo Classe A-190, detalhando cada DI (declaração de importação) considerada por nº, data de registro e de desembaraço, quantidade e modelo, CNPJ e nome do importador, país de origem e de destino, nomes do importador e do fornecedor, código Incoterm, taxa de câmbio, valores FOB e CIF e que o mesmo foi feito em relação às importações do veículo modelo Classe A-160 às fls. 951/952.

Concluiu-se ainda, que a metodologia de cálculo dos preços-parâmetro também encontra-se detalhada nas planilhas de fls. 953/1018 (modelo Classe A-190) e fls. 1019/1171 (modelo Classe A-160), sendo identificada cada uma das notas fiscais de saída da contribuinte por número, CNPJ do emitente e do adquirente, data de saída, valor, quantidade, descontos incondicionais, ICMS, PIS e COFINS, o cálculo da margem de lucro de vinte por cento e o resultado líquido correspondente ao preço parâmetro, a revelar que não se vislumbra o vício apontado pela recorrente no tocante aos cálculos e à metodologia utilizada pela autoridade fiscal.

Quanto aos alegados "erros materiais", registrou a decisão recorrida que em relação à escolha do método de apuração de preço de transferência pela fiscalização, cumpre reiterar que diante da desqualificação dos cálculos efetuados pela contribuinte (método CPL), pode a fiscalização escolher outro método e apurar os ajustes correspondentes (no caso, o método PRL20), não se obrigando à escolha do mais favorável ao contribuinte.

No tocante ao ICMS de substituição tributária, registrou a decisão recorrida que a impugnante sequer discrimina os valores correspondentes ao referido tributo, o que, por si só, levou à rejeição da alegação. Ademais, considerou-se equivocado entender que esses valores devam ser excluídos dos cálculos e que a resposta dada no *site* da Receita Federal (pergunta/resposta 708), reproduzida pela recorrente (fl. 1211), trata de tributo diverso (IPI), sendo o entendimento da impugnante fruto de interpretação equivocada.

Quanto ao custo médio de aquisição — preço praticado — reputou-se correta a fiscalização em considerar a totalidade dos veículos importados pela contribuinte, além do estoque inicial do período. Esse valor de preço praticado, se superior ao preço-parâmetro, resultará em um ajuste unitário, que, multiplicado pela quantidade efetivamente vendida, resultará no ajuste total relativo ao cada um dos tipos de produto. Ou seja, no cálculo do preço praticado consideram-se todas as importações, no entanto, na apuração do ajuste total, apenas o que for efetivamente comercializado.

Por fim, observou-se que a fiscalização, conforme demonstrativo de fl. 946, apurou ajuste total de R\$ 15.551.040,34, considerando os ajustes unitários multiplicados pelas quantidades vendidas, sem, no entanto, verificar qual o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) lançado pela contribuinte em sua DIPJ/2001 (ano-calendário 2000) e que a tabela elaborada (valores em reais) a partir do supracitado demonstrativo de fl. 946, permitiria visualizar qual teria sido o CMV considerado pela fiscalização (R\$ 179.760.492,63, obtido pela multiplicação dos preços praticados pelas quantidades vendidas) e o custo máximo permitido (R\$ 164.209.452,29, obtido pela multiplicação dos preços-parâmetro pelas quantidades vendidas), depreendendo-se que a contribuinte lançou em sua DIPJ/2001, a título de CMV (linha 18 da Ficha 06A, fl. 20), apenas o valor de R\$ 174.653.748,79 (e não o montante de R\$

179.760.492,63, indiretamente considerado pela fiscalização), havendo que se refazer o cálculo do ajuste total.

Quanto à glosa de despesas levada a efeito, entendeu a decisão recorrida que o MPF autorizava a ação fiscal, rejeitando assim, a preliminar da recorrente.

Em relação ao mérito desta autuação, registrou-se que o que dispõe a legislação de regência acerca dos permissivos autorizadores da dedutibilidade, assentando que para conformar-se ao conceito técnico de despesa, no especial sentido que lhe dá a legislação do Imposto de Renda, deverá o dispêndio, simultânea e inequivocamente, ser lícito, necessário, usual ou normal, efetivo e documentado. Deve ainda, a teor do artigo 187 da Lei nº 6.404/76, §1º, letra b, ter relação direta com as receitas e rendimentos da empresa, sendo que a ausência ou falha em qualquer dos requisitos retro elencados impossibilita o incurso do ato ou fato econômico à categoria de despesa, permanecendo mero dispêndio, aquém da possibilidade de dedução no sistema jurídico-tributário de determinação do lucro tributável.

Destacou-se que o ato ou fato deve estar acompanhado de documentação hábil e idônea, sempre que possível de emissão de terceiros, de forma que permita a identificação precisa da natureza, competência contábil e demais circunstâncias materiais do serviço contra-prestado, e que, portanto, faculte o escrutínio de seus demais requisitos: licitude, necessidade, materialidade, etc.

Sendo assim, e considerando que as despesas têm o condão de reduzir o lucro líquido e, conseqüentemente, o crédito tributário, referiu-se que seria ônus da contribuinte comprová-las.

Com este cenário aludido, lembrou a decisão recorrida que a impugnante sustenta que a autoridade fiscal considerou tais despesas não como bonificações, mas como prestação de serviços, em virtude de mero erro de preenchimento da DIPJ/2001 (anual-calandário 2000), o qual não causou prejuízo ao erário, porquanto teria lançado as despesas decorrentes de bonificações às concessionárias como "prestação de serviços" (linha 05A/4), ao invés de lançá-las como "outras despesas" (linha 05A/30).

Concluiu-se, contudo, que tal alegação, mostrava-se irrelevante, na medida em que a glosa efetuada pela fiscalização não se deveu ao equívoco cometido pelo contribuinte no preenchimento de sua declaração, mas sim à falta de comprovação da contratação, da assunção e dos pagamentos dos serviços relativos às bonificações, bem como da correspondência das despesas escrituradas com as bonificações. Ou seja, a fiscalização considerou que o contribuinte não logrou comprovar mediante documentação hábil que tais bonificações seriam dedutíveis do lucro tributável.

Registrou-se ainda, que em 08/04/2005, com relação à despesa lançada como "prestação de serviços por pessoa jurídica" na DIPJ/2001, no valor de R\$ 22.931.674,50, a autoridade fiscal intimou a contribuinte a apresentar planilha com todos os dados constantes das notas fiscais relativas aos aduzidos serviços e cópias das notas fiscais dos valores mais representativos (fl. 79, item 7), ocorrendo que não constam das notas fiscais de venda dos veículos às concessionárias os valores das referidas bonificações, ou seja, não há vinculação formal desse dispêndio com o valor das mercadorias vendidas.

Citou-se que em atenção aos esclarecimentos e documentação solicitados pela fiscalização em relação às bonificações concedidas, a impugnante alegou que *"Os valores decorrentes de tais promoções, repassados pela DaimlerChrysler aos concessionários, são transferidos por meio de depósito em conta corrente. Ocorre que mais de 90% dos R\$*

22.931.674,50 são correspondentes as mencionadas bonificações de concessionários, portanto, tais valores não geram nota fiscal, somente avisos de lançamento. No caso são milhares, já que cada venda, muitas vezes gera um aviso de lançamento, uma bonificação" (fl. 81). E que esclareceu que "As bonificações, embora façam parte da política de comercialização da empresa, não têm qualquer vinculação com o preço do veículo. As bonificações não são previstas nos contratos de concessão, mas sim por meio de comunicação/circular à Rede de Concessionários, na qual a Starauto explica o mecanismo de atribuição e pagamento da bonificação em questão" (fl. 405).

Aduziu-se ainda que a fim de comprovar as operações de bonificações sobre vendas, a contribuinte apresentou os documentos de fls. 604/804 e que tais documentos são cópias simples de circulares enviadas às concessionárias dos veículos Classe A informando os percentuais calculados sobre o valor da NFF (Nota Fiscal Fatura) ao concessionário que seriam pagos a título de bonificação sobre vendas (fls. 604/608) e de lançamentos na contabilidade das aduzidas bonificações (fls. 609/804), sendo que novamente, em 20/05/2005 (fl. 80i)3, a autoridade fiscal teria intimado a contribuinte a apresentar "3.a) cópias dos contratos de prestação de serviços; b) cópias das notas fiscais de prestação de serviços; c) cópias de documentos (cheques) que comprovem o efetivo pagamento da prestação de serviços, coincidentes em data e valor; d) demonstrativo dos valores de prestação de serviços por código do produto, nº do chassis, CNPJ/CPF dos Dealers, data, nº da Nota Fiscal, nº da Fatura Comercial e data do efetivo pagamento da prestação de serviços; e) Esclarecimentos sobre a rubrica denominada de "bonificação de vendas" lançadas como prestação de serviços", sendo que em resposta à intimação de 20/05/2005, a contribuinte reafirma o entendimento de que os avisos de lançamento contábil das bonificações efetuadas são suficientes a comprovar as operações correspondentes, tendo em vista a inexistência de notas fiscais e faturas comerciais, e aduz já ter entregue os contratos solicitados, mas faz referência às circulares que haviam sido entregues às concessionárias, juntando, às fls. 899/920, cópias dos mencionados avisos de lançamento.

Relatou-se que com a impugnação, a contribuinte também não apresentou comprovantes de efetivo pagamento das bonificações e os contratos que lhe teriam dado suporte, limitando-se a reiterar a juntada da DIPJ e das circulares às concessionárias e juntar mais lançamentos contábeis (razão e diário — fls. 2246 e 2261) sobre as mesmas alegadas operações e que o critério da razoabilidade invocado pela impugnante não tem relevância no caso, eis que a glosa não se deveu a esse aspecto.

Por fim, reputou-se que face à documentação apresentada, concluiu-se que a impugnante não comprova a efetividade dos pagamentos lançados, estando ausente a documentação que pudesse lastrear os lançamentos apresentados e assim também demonstrar a necessidade do dispêndio. Logo, é irreparável a glosa de dispêndio efetuado pela autoridade fiscal, julgando-se o lançamento parcialmente procedente.

A parcela exonerada do crédito tributário foi submetida a Recurso de Ofício, a contribuinte foi devidamente notificada da decisão, com a juntada do AR à folha 3.244.

A contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 3.245 em diante), reproduzindo os fatos já relatados, insistindo na nulidade dos autos de infração, porquanto o MPF não autorizaria a autuação relativa à glosa de despesas, bem como o auto de infração, em seu conteúdo material não permitiria identificar a base de cálculo e a metodologia na obtenção do ajuste dos preços de transferência pelo método PRL20.

Teceu comentários acerca da diligência realizada, que teria servido apenas para a Fiscalização consertar seus erros.

Quanto ao ajuste dos preços de transferência, defendeu a contribuinte que o acórdão ora recorrido por simples falta de valor unitário em documento fiscal descaracteriza todo um processo de comprovação, constituído de documentos fiscais e contábeis, livros, planilhas, memórias e métodos, mas curiosamente, válida os cálculos confusos da fiscalização que resultou em erro de mais de 5 (cinco) milhões de reais à época da atuação.

Ressaltou que desde a abertura da fiscalização tenta provar a regularidade de seus procedimentos. Enfrentou primeiro a falta de critério por parte do Agente, depois, a corrida contra o tempo daquele Agente em concluir, dentro do prazo decadencial, o seu procedimento de fiscalização, culminando em sérios prejuízos a recorrente e quando finalmente, já em sede de impugnação, conseguiu juntar toda a documentação que não havia sido requerida (fls. 2266/2293), embora se dissesse o contrário, se viu diante de uma diligência "corretiva" de fiscalização, novamente o Autuante "encontrou" motivos para macular as provas da recorrente, pois, apesar de ter validado os itens e valores discriminados nos documentos de fls. 2266/2293, fez ressalvas de menor importância como falta de valor unitário em notas fiscais de aquisição.

Insistiu que outra ressalva da fiscalização foi que a contribuinte acrescentou, nas aquisições de materiais diretos adquiridos de terceiros e da fábrica de São Bernardo do Campo, margem de lucro adicional de 15%, em decorrência da aplicação, pela Mercedes-Benz do Brasil do método CAP (Custo de aquisição acrescido de margem de 15%), e que não se pode negar que a empresa exportadora, no caso a atual Mercedes-Benz do Brasil Ltda, que exportava tanto o veículo Classe A, modelo 160, quanto o 190, deveria, por imposição legal, imputar margem no produto que exportara e essa margem era de 15%, daí, forçoso concluir que o preço de aquisição da atual Daimler AG (Alemanha), que importava os veículos de forma fictícia era o custo de fabricação do veículo pela Mercedes-Benz acrescido da margem imputada, portanto o método CPL.

Afirma que o cerne da questão então gira em torno de se considerar ou não a margem no cômputo como preço de aquisição pela Daimler AG, na aplicação, pela Autuada do método CPL.

Reputa que ficou superada a falta de comprovação, pois, julgou o próprio Agente Fiscal que a documentação juntada aos autos e que instruiu a Impugnação Fiscal (fls. 2266/2293), em suas próprias palavras, foi validada.

Na sequência estratificou os motivos pelos quais a decisão recorrida deixou de considerar os cálculos apresentados pela recorrente, da seguinte forma:

a) a imputação de margem de 15% de lucro adicional nas aquisições de materiais diretos adquiridos de terceiros e da fábrica de São Bernardo do Campo (conforme 8º parágrafo da fl. 18 do Acórdão nº 16-21.987);

b) a ausência do valor unitário, no campo próprio, em algumas das notas fiscais de saídas dos produtos adquiridos da fábrica de São Bernardo do Campo (conforme 1º parágrafo da fl. 19 do mesmo Acórdão);

c) da falta de discriminação por modelo de veículo, nos demonstrativos apresentados pela RECORRENTE (conforme 4º parágrafo da fl. 19 do Acórdão).

Após este destaque, cuidou a recorrente de apresentar seus argumentos em cada um dos motivos apresentados pela decisão recorrida, relatando antes disso, a operação que desenvolve, relatando que a Mercedes-Benz adquire materiais diretos do mercado interno e externo e com outros custos, já deduzidos os tributos recuperáveis, compondo o seu custo de produção onde acresce sua margem de 15% (CAP), enviados veículos à Daimler AG (A) que tem nesse preço o preço de aquisição, sendo que a Daimler AG, por questões comerciais, envia o veículo para o Brasil (B) de forma ficta, por preço menor do que pago na aquisição da Mercedes-Benz (A).

Alegou que superado o entendimento sobre como se opera a industrialização por encomenda, restava-lhe atacar o ponto central, porquanto as autoridades autuantes e Julgadoras entenderam, que no preço de aquisição do produto pela Daimler AG não comporta a margem de 15% incluída pela Mercedes-Benz quando da elaboração do preço de exportação para a Daimler AG, defendendo que ainda que se aceite a tese da decisão recorrida o referido custo de produção ainda é maior do que o preço de venda do veículo pela Daimler AG à recorrente (CIF+Imposto de Importação = CPR), concluindo que cai por terra toda discussão de inclusão ou não da margem de lucro no preço de aquisição do veículo pela Daimler AG, porquanto mesmo sem a referida margem, o preço de aquisição é ainda maior.

No mais, em relação à ausência de indicação de valor unitário nas Notas Fiscais, arrazouou que além de representar um número insignificante comparado com a quantidade de notas fiscais juntadas como comprovação a ausência de valor unitário em campo próprio quando muito caracteriza um desatendimento a uma obrigação acessória e não pode ser motivo para descaracterização de um método complexo como o utilizado para apuração do preço de transferência.

Defendeu que o valor unitário pode muito bem ser apurado com uma simples operação matemática de dividir o preço total pela quantidade do produto, demonstrando assim, a total falta de razoabilidade entre a suposta infração (ausência de valor unitário) e a pena aplicada (desconsideração dos cálculos e do método), sendo que ao analisar cópias das notas fiscais, o Agente Fiscal deixou de considerar as cartas de correção anexadas as vias fiscais das notas fiscais números 060080, 058558, 067055, 059182, 067152, 060927, 058140, 061450, 056687, 057524, 057000, 065825, 055655 e 000082, observado o que dispõe o artigo 37 da Lei 9.794/99.

Quanto à alegada falta de discriminação do modelo do veículo nos demonstrativos apresentados pela recorrente, defendeu que embora a falta de discriminação por modelo de veículo nos demonstrativos apresentados não figure dentre aqueles que compõe o auto de infração, portanto, não fazendo parte da necessária justificativa do lançamento tributário, sendo considerado apenas em sede de julgamento pela DRJ/SPOI, entendia a recorrente que esse motivo poderia ser facilmente superado se tal demonstrativo individualizado por modelo fosse assim solicitado.

Ou seja, segundo a recorrente ficou demonstrada sua total cooperação com apuração da verdade real, se compromete nesse Recurso, a apresentar antes do julgamento final da presente demanda administrativa, demonstrativo individualizados por veículo importado por ela, pugnando, assim, pelo disposto nos artigos 3º, inciso III e 38 da Lei nº 9.794/99.

Ressaltou que a legislação que disciplina o preço de transferência não elenca os documentos e nem julga as formas pelas quais o contribuinte demonstrará a lisura de seu

método ou operação, assim, não cabe à fiscalização fazê-lo, devendo sempre se pautar pelos princípios regentes do ato administrativo, em especial o da razoabilidade.

Defendeu o cabimento do método PIC como alternativa ao método CPL por ela utilizado.

Quanto à aplicação do método PRL, sustentou que na medida que se justifica a aplicação do método (CPL) utilizado efetivamente, bem como o atendimento também do método PIC, torna-se irrelevante se aplicação do método PRL implica em ajustes, porquanto se teria provado que os cálculos utilizados pelo Agente Autuante apresentou falhas e erros grosseiros, quando os confrontamos com as técnicas contábeis, o que resultou na correção do valor do ajuste proposto em mais de 5 milhões de reais.

Por fim, em relação ao tópico relação ao tópico atinente à glosa das despesas, reiterou os argumentos contido em sede de impugnação, defendendo que as despesas em questão foram bonificações e que se revestem dos atributos da dedutibilidade e estariam suficientemente comprovadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Jr., Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos genéricos de recorribilidade, bem assim o Recurso de Ofício atende aos pressupostos regimentais. Admito-os para julgamento.

A parcela da autuação exonerada na decisão objetada e desafiada, portanto, por Recurso de Ofício refere-se a ajustes decorrentes de parcela excluída pela própria Fiscalização em sede de Diligência Fiscal, de sorte que não pairam dúvidas sobre a sua impertinência, ainda que subsistente os motivos da autuação. Sendo assim, ante a aquiescência da própria Fiscalização, de rigor negar-se provimento ao Recurso de Ofício.

No tocante às questões alusivas ao Recurso Voluntário manuseado pela contribuinte, versando, neste caso, inconformismo com a parte da decisão que julgou subsistente glosa implementada para impor ajuste dos preços de transferência pelo método PRL20, bem como considerar indedutíveis despesas tidas pela contribuinte como operacionais, deve-se registrar, em resumo, que a contribuinte foi autuada por: i) falta de adição de ajustes de preços de transferência relacionados à importação de mercadorias, porquanto adotou o método CPL, que por falta de comprovação foi rejeitado pela fiscalização, tendo esta adotado o método PRL20; ii) glosa de despesas operacionais (lançadas na DIPJ/2001 a título de "prestação de serviços por pessoa jurídica").

Em sede preliminar, a contribuinte sustenta que os autos de infração seriam nulos na medida em que careceriam, enquanto atos administrativos, dos atributos que o qualificam como tal, defendendo que as nulidades não podem ser restritas àquelas descritas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e após tecer bem articuladas considerações acerca da validade dos atos administrativos, reputou que o MPF transcendeu os limites da autorização, porquanto não ventilava hipótese de auditar-se as despesas deduzidas, tornado assim, nulo o auto de infração.

Reputou ainda, que tornaria o auto de infração igualmente nulo o fato de a Fiscalização não ter demonstrado a metodologia utilizada na obtenção do ajuste dos preços de transferência pelo método PRL20.

Recapituladas as preliminares, assento que não assiste razão à contribuinte quanto a nulidade dos autos de infração. Em relação aos alegados vícios do MPF, importa registrar que há muito se consolidou o entendimento de que se constitui em instrumento de controle interno do Fisco, incapaz, por si só de gerar, qualquer prejuízo ao contribuinte.

Igualmente pacificado, a despeito da insurgência da recorrente, é o entendimento de que as hipóteses de nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal federal são mesmo aquelas descritas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, consistentes na preterição ao direito de defesa ou incompetência da autoridade administrativa, hipóteses seguramente não caracterizadas na espécie.

Aliás, o conjunto de peças e argumentos lançados pela contribuinte permitem aferir sua plena compreensão das imputações, não havendo nada que justifique a decretação de nulidade nesta sede recursal.

Diante disso, correto o entendimento da decisão recorrida ao afastar a nulidade, decisão que mantenho ao rejeitar as preliminares.

Superadas as questões formais, impende analisar a glosa relativa à falta de adição de ajustes de preços de transferência relacionados à importação de mercadorias em vista da rejeição do método CPL, adotado pela contribuinte, e a consequente utilização, pela fiscalização, do método PRL20.

Nesta ordem de intenções convém lembrar sucintamente o que dispôs a Fiscalização, pois tais imputações, sabidamente, marcam o limite objetivo da glosa fiscal. Com efeito, no Termo de Verificação Fiscal encartado às folhas 934 em diante, temos as seguintes constatações dignas de reprodução:

(...) II- DA CONSTATAÇÃO FISCAL

A) PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

A.1 – Introdução

STARAUTO Comércio de Veículos Ltda é uma empresa comercial atacadista e vinculada à Montadora de veículos DAIMLERCHRYSLER DO BRASIL LTDA, criada em função do Regime Aduaneiro Especial de Importação - RECOM, conforme inciso II, do art. 5º da IN SRF nº 017, de 16.02.2000, conforme cópia anexa, no Volume I do presente processo.

O regime especial concedido ao setor automotivo através dessa instrução normativa, possibilitou a importação de chassis, carrocerias, as partes e peças, inclusive motores, componentes e acessórios, sem cobertura cambial, de insumos destinados à industrialização por encomenda dos produtos classificados nas posições 8701 e 8705 da tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, por conta e ordem de pessoa jurídica encomendante domiciliada no exterior.

Foi, facultada às Montadoras, que após a montagem dos veículos, os mesmos poderiam ser exportados ou vendidos no mercado interno.

Na hipótese de venda no mercado interno, ficou estabelecida na instrução normativa a necessidade da criação de uma empresa comercial atacadista.

Dessa forma, por conta e ordem da empresa matriz, no exterior, o veículo montado no Brasil poderia ser remetido, a uma empresa comercial atacadista, criada em virtude de força normativa, para viabilizar a sua comercialização no mercado interno.

No caso específico da fiscalizada, observa-se que a montadora DaimlerChrysler do Brasil, localizada no município de Juiz de Fora, Minas Gerais, recebeu os insumos importados de sua matriz na Alemanha, montou os veículos de passeio Classe A-160 e Classe A-190 e remeteu a empresa Starauto (empresa

atacadista) para comercialização no mercado interno, por conta ordem da encomendante.

A.2 - Do Método adotado para apuração do preço parâmetro pelo contribuinte

O contribuinte em epígrafe adotou o método previsto no art. 13 da IN SRF nº 38/97, "Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL" para efeitos da determinação do preço parâmetro para comparação aos preços praticados nas importações dos veículos Classe A -160 e Classe A - 190 oriundos da Alemanha.

O método previsto pelo art.13 da referida instrução normativa define que nas importações de bens, serviços ou direitos, o contribuinte deverá prestar as informações do custo médio de produção apurado no exterior acrescidos dos impostos e taxas cobrado pelo referido país, na exportação, e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

O custo de produção é composto do somatório de três elementos, quais sejam: material direto + mão de obra direta + gasto gerais de fabricação.

No caso da montadora de veículos os custos mais representativos são aquelas oriundas dos materiais diretos aplicados no processo de fabricação, representando entre 60 e 80% do custo total, cujo índice varia para cada montadora.

Na fabricação de um veículo de passeio a quantidade de materiais diretos aplicados varia na faixa de 3.000 a 3.500 itens.

Entre os principais materiais diretos encontram-se: motores, carcaça do veículo, chassis, direção hidráulica, caixa de câmbio, sistema de freio, painel frontal do veículo, pneus, baterias, sistema de segurança, air-bag, rodas, retrovisor, trava elétrica, vidros, som, pintura, bancos, etc.

Estabelece o § 2º do art.13 da IN/SRF nº 38/97 que: os custos de produção deverão ser demonstrados discriminadamente, por componente, valores e respectivos fornecedores.

Observando-se os dados dos custos de produção apresentados pelo contribuinte, constante do volume III do presente processo, verifica-se que as informações estão em desacordo com a determinação das normas legais dos Preços de Transferência.

O contribuinte limitou-se a apresentar os valores em reais, de forma resumida, por código de item e de chassi, do custo do material direto e custo do serviço prestado.

Quanto à informação do custo do serviço prestado, cumpre esclarecer que se refere aos serviços de montagem do veículo cobrado pela unidade fabril DaimlerChrysler, no município de Juiz de Fora-MG, por conta e ordem da proprietária (DaimlerChrysler), localizada na Alemanha, em virtude do Regime Automotivo - RECOM, estabelecida pela IN SRF no 17, de 16/02/2000.

Entendo que no caso específico, da empresa Starauto Comércio de Veículos Ltda, ela importou o veículo pronto para revenda, assim, além do método do CPL, poderia comprovar os seus preços parâmetros para efeitos de comparação com os preços praticados na importação, utilizando-se dos Métodos dos Preços Independentes Comparados - PIC e Preço de Revenda menos Lucro de 20% - PRL20, conforme previstos nos art. 6º e 12º da IN SRF Nº 38/97.

Ao optar pelo Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL, ficou obrigada a comprovar os custos de produção do produto fabricado na Alemanha.

O art. 13 da In SRF Nº 38/97 estabelece que: (in verbis)

(...)

Ficou cristalino pelo dispositivo do art. 13 da IN SRF n 38/97, a obrigatoriedade do contribuinte em apresentar todos os dados relativos a determinação do custo médio de produção incorridos pela Matriz, localizada na Alemanha.

Assim, por exemplo, no aspecto fabril, o contribuinte deveria apresentar um mapa de produção, com a codificação e quantitativo de todos os itens que foram produzidos, quantidade de linhas de produção, número de unidades produtivas, custos dos materiais diretos aplicados em cada item.

Além disso, deveria ser informada a quantidade de mão de obra direta aplicada e total de horas gastas e o custo por hora/homem.

Posteriormente, a devida apropriação para cada linha de produção e determinação do custo da mão obra direta para cada item fabricado.

Por último, deveriam ser apresentados os custos indiretos incorridos, por centro de custo, e definição dos critérios de rateios e apropriação para cada item fabricado.

No aspecto comercial, o contribuinte deveria ter apresentado um mapa contendo as vendas de todos os itens fabricados e comercializados por segmento de mercado, mercado local e exportação.

No caso, das exportações, as vendas realizadas deveriam ser informadas por país.

Essa informação torna-se relevante na medida que o § 5º da IN SRF Nº 38/97, estabelece que na determinação dos custos do bem produzido, exportados para o Brasil, os referidos custos incorridos pela unidade produtora no exterior, serão considerados proporcionalmente as quantidades destinadas à empresa no Brasil.

Por tudo exposto, conclui-se que o contribuinte não comprovou efetivamente os cálculos do custo médio de produção - CPL na forma prevista pelo art.13 e seus parágrafos da IN SRF 38/97.

Assim, essa fiscalização rejeita o método do CPL adotado pelo contribuinte e passa a adotar um dos dois outros métodos previstos nos arts. 6º e 12º da IN SRF Nº 38/97.

(...)

Estes foram os motivos pelos quais a Fiscalização, de início, refutou a utilização do método CPL pela contribuinte, constatando, em resumo, que não foram apresentados os requisitos formais para validar a apuração dos ajustes pelo indicado método.

Ocorreu, que sobrevindo a Impugnação da contribuinte com os argumentos que já fiz ver no relatório elaborado acima, superando em boa parte as imputações da Fiscalização, a zelosa Turma Julgadora converteu o julgamento em diligência (fls. 2424 – 2427), com as seguintes ponderações (em parte):

(...)

15. Diante do exposto, proponho o encaminhamento do presente processo à DEAIN/SÃO PAULO (Divisão de Fiscalização — Preços de Transferência), para que o Auditor Fiscal autuante:

15.1. verifique, junto ao contribuinte, se os demonstrativos de fls. 2.268/2.294 estão suportados em documentação hábil a validar os itens e valores discriminados, conforme citado pela impugnante a fl. 1206 (item 9);

15.2. esclareça a incongruência relatada no item 13 ou identifique as correções cabíveis no resultado tributável da declaração ou no lançamento efetuado;

15.3. junte aos autos o "Demonstrativo de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro" utilizado na autuação, com a apuração do valor do adicional da CSLL, corrigindo, se for o caso, eventuais equívocos.

(...)

Em vista da solicitação da decisão recorrida foi que o Auditor Fiscal autuante elaborou o Relatório Conclusivo de folhas 3.152 a 3.156 (frente e verso), visando esclarecer que na aplicação do método CPL, a contribuinte não comprovou efetivamente o custo de produção do veículo Classe A, mediante demonstrativos, memórias de cálculo e demais documentos de suporte, conforme previsto no artigo 39 da IN SRF nº 38/97 e que o custo de produção deveria ter sido demonstrado e comprovado mediante o detalhamento do custo de produção de partes e peças fabricadas pela matriz na Alemanha, das partes e peças fabricadas e adquiridas da unidade de São Bernardo do Campo — SP, do custo dos materiais diretos adquiridos de terceiros e do custo dos serviços prestados pela montagem dos veículos no Brasil, tornou a afirmar que a descaracterização do método CPL foi tomada em função da insuficiência de informações prestadas pela contribuinte e, conclusivamente, em relação às indagações feitas pela DRJ, esclareceu se realizou uma avaliação por amostragem dos documentos relacionados na impugnação, concluindo pela validade dos documentos e valores ali discriminados, fazendo, no entanto, as seguintes ressalvas:

1. Contabilização do custo de aquisição de materiais diretos: os valores validados pela fiscalização foram aqueles considerados como "custo da efetiva aquisição", constante das notas fiscais, sem qualquer acréscimo de margem de lucro de 15%, como fez a contribuinte (nas aquisições de materiais diretos adquiridos de terceiros — Argentina e mercado nacional — e da fábrica em São Bernardo do Campo — SP, a contribuinte acrescentou, no custo de aquisição desses materiais, uma margem de lucro adicional de 15%, tendo como justificativa a refatura para a empresa matriz, na Alemanha, que por sua conta e ordem foi efetivada a aquisição) e os valores dos custos dos materiais diretos a serem considerados no custo de produção dos veículos Classe A são os custos da efetiva aquisição, constantes das notas fiscais, líquido dos tributos recuperáveis, sem qualquer acréscimo de margem de lucro.

2. Notas fiscais de transferência de materiais da fábrica de São Bernardo do Campo — SP para a fábrica de Juiz de Fora — MG: Em relação à documentação dos materiais diretos adquiridos da fábrica de São Bernardo do Campo — SP, a fiscalização faz ressalvas quanto aos valores escriturados nas notas fiscais de transferência para a fábrica de Juiz de Fora — MG e por amostragem, constatou que nas notas fiscais de saída (transferência da fábrica de São Bernardo do Campo — SP para a fábrica de Juiz de Fora — MG) sob os números 060080, 058558, 067055, 059182, 067152, 060927, 058140, 061450, 056687, 057524, 057000, 065825, 055655, 000082 (Anexo A), especificamente na coluna de valor total, os valores de alguns itens estão divididos por 100. Ou seja, o produto da quantidade pelo preço unitário é diferente do valor total, tendo várias notas fiscais de entrada na fábrica de Juiz de Fora — MG onde não consta, na coluna do valor unitário, o valor do custo unitário de aquisição.

Prestados estes e outros esclarecimentos foi que a decisão recorrida julgou o lançamento parcialmente procedente e fez o para assentar a desconsideração do método CPL justamente baseada nas duas ressalvas da Fiscalização no relatório da Diligência, confira-se o oportuno trecho da decisão recorrida (fls. 3.230 em diante):

(...)

Em sua impugnação, a contribuinte alega que durante a ação fiscal as informações foram apresentadas sem maior detalhamento porque a fiscalização solicitou somente os valores de mão-de-obra e material utilizados, e junta aos autos um demonstrativo comprobatório (doc. 15, fls. 2266/2293).

Os autos do presente processo foram então encaminhados à DEAIN/SÃO PAULO, para que o Auditor Fiscal Autuante verificasse junto à contribuinte se o referido demonstrativo estava suportado em documentação hábil a validar os itens e valores ali discriminados.

Após efetuar a verificação, por amostragem, a fiscalização validou os itens e valores ali discriminados, mas fez 2 ressalvas de suma importância.

Com relação à contabilização do custo de aquisição de materiais diretos (primeira ressalva), observa a fiscalização que a contribuinte acrescentou, nas aquisições de materiais diretos adquiridos de terceiros — Argentina e mercado nacional — e da fábrica em São Bernardo do Campo — SP, uma margem de lucro adicional de 15%.

Em sua defesa, a impugnante alega esse procedimento decorre da aplicação do método CAP (Custo de Aquisição + margem 15%) na exportação de partes e peças para a DCAG, proprietária do veículo e que o custo de partes e peças do Classe A é composto pelo custo de aquisição no Brasil, ou seu custo de produção mais 15%, já que a DCAG os adquiria da DCBR por esse preço.

Não procede a alegação da impugnante, pois, como bem observa o Auditor Fiscal autuante, os valores dos custos dos materiais diretos a serem considerados no custo de produção dos veículos Classe A são os custos da efetiva aquisição, constantes das notas fiscais, líquido dos tributos recuperáveis, sem qualquer acréscimo de margem de lucro.

A segunda ressalva refere-se à documentação dos materiais diretos adquiridos pela DCBR da fábrica de São Bernardo do Campo — SP, no sentido de que as notas fiscais de saída sob os números 060080, 058558, 067055, 059182, 067152, 060927, 058140, 061450, 056687, 057524, 057000, 065825, 055655, 000082 (Anexo A, fls. 3160 a 3177), especificamente na coluna de valor total, os valores de alguns itens estão divididos por 100 (o produto da quantidade pelo preço unitário é diferente do valor total), constatando-se, ainda, que em várias notas fiscais não consta, na coluna do valor unitário, o valor do custo unitário de aquisição (fls. 3179 a 3193).

Em sua defesa, a impugnante esclarece que isso decorre de uma norma fiscal que estabelece que o contribuinte pode escriturar os bens transferidos em UV (Unidade de Valor Unitário), em 1, em 100 ou em 1000, desde que informado no devido campo (lado direito, parte inferior da nota) o critério adotado. De fato, essa informação resta comprovada pela análise das notas fiscais supracitadas.

Quanto ao fato de que em várias notas fiscais não consta, na coluna do valor unitário, o valor do custo unitário de aquisição, a impugnante não se manifesta.

Além das constatações relatadas pelo Auditor Fiscal, que invalidam em parte os cálculos do preço-parâmetro, sintetizados à fl. 2.266, há que se observar que os custos relacionados no demonstrativo de fls. 2.267 a 2.293 não estão discriminados por modelo, mas englobando tanto os veículos Classe A-160, quanto os Classe A-190. Como os preços parâmetro (assim como os preços praticados e os ajustes) devem ser calculados produto a produto, os cálculos apresentados à fl. 2.266 não se encontram respaldados no citado demonstrativo.

Tratando-se da autuação relativa à desconsideração do método CPL utilizado pela contribuinte na apuração dos preços de transferência, temos um cenário segundo o qual a Fiscalização reputou que a contribuinte não logrou cumprir as regras do aventado método, sobrevindo a impugnação e a juntada de documentos que tendiam a validar os cálculos da contribuinte o feito foi convertido em diligência que apesar de validar os documentos fez duas ressalvas que levaram a decisão recorrida a manter os motivos da autuação, fazendo ajustes apenas numéricos.

Marcados estes limites fáticos no caso concreto, cumpre registrar que assiste razão à decisão recorrida ao concluir que de fato a contribuinte, em suas demonstrações, não satisfaz os requisitos do método primitivamente escolhido (CPL).

Com efeito, ao verificar a elucidativa diligência elaborada pela Fiscalização (fls. 3.152 em diante), que ao contrário do que alega a recorrente não serviu para nulificar os procedimentos de fiscalização, mas sim para dar subsídios à autoridade julgadora, pode-se depreender que muito embora se tenha validado as informações da recorrente, estas o foram para aquelas efetivamente consideradas como *Custo da efetiva Aquisição* constante das notas fiscais sem qualquer acréscimo de margem de lucro de 15% como fez o contribuinte, residindo aí, preponderantemente, o levou a decisão recorrida a não aceitar seu método de apuração de eventuais ajustes.

Bem salientou-se que às folhas 2.266 a recorrente apresentou demonstrativo do custo de aquisição de materiais e esclareceu que a eles estão incluídas uma margem de lucro de 15% (exceção feita aos materiais diretos importados da empresa matriz), situação que foi confirmada em diligência fiscal.

Reafirmo o acerto da decisão recorrida ao desconsiderar a apuração da contribuinte pelo método CPL, de fato os valores dos custos dos materiais diretos a serem considerados no custo de produção dos veículos Classe A eram os custos da efetiva aquisição, constantes das notas fiscais, líquido dos tributos recuperáveis, sem acréscimo de margem de lucro adicional.

Aliás, apenas para evidenciar que a recorrente descumpriu o que dispunha o regramento de regência, confira-se o artigo 13 da IN SRF nº 38/1997, vigente à época:

Art. 13. *A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real, poderá, ainda, ser efetuada pelo método do Custo de Produção mais Lucro - CPL, definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país, na exportação, e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.*

§ 1º Na apuração de preço por esse método serão considerados exclusivamente os custos a que se refere o § 4º, incorridos na produção do bem, serviço ou direito, excluídos quaisquer outros, ainda que se refira a margem de lucro de distribuidor atacadista.

Os fatores que podem compor a determinação do custo, no citado método eram exatamente aqueles listados, não havendo como considerar a margem adicional a que aludiu a recorrente, abrindo-se a hipótese para a glosa do Fisco.

No mais, igualmente correta está a decisão recorrida ao reconhecer que nas apurações feitas pela contribuinte, presente as ressalvas feitas pela Fiscalização na aventada diligência, que os custos relacionados no demonstrativo de fls. 2267 a 2293 não estão discriminados por modelo, mas englobando tanto os veículos Classe A-160, quanto os Classe A-190, de sorte que os preços-parâmetro de fato deveriam ser calculados produto a produto.

Igualmente correta a decisão recorrida ao dispor que diante da desqualificação dos cálculos efetuados pela contribuinte (método CPL), pode a fiscalização escolher outro método e apurar os ajustes correspondentes, que para a espécie foi o método PRL, com margem de lucro de 20%, sendo a tal possibilidade, como fez ver a decisão recorrida, depreendida do disposto no artigo 39, § único, da IN SRF nº 38/97.

No que toca à utilização do método PRL20, utilizado pela Fiscalização na autuação, fez ver a decisão recorrida, com acerto a meu ver, que integraram o Auto de Infração cálculos pormenorizados, tanto de aferição dos valores de custo praticado dos veículos modelo Classe A-160 e Classe A-190 adquiridos em 2000, quanto de aferição do preço-parâmetro com base nas notas fiscais de saída apresentadas pela contribuinte no curso da fiscalização, sendo que às fls. 947/950, a autoridade fiscal somou e apurou a média de aquisição para o modelo Classe A-190, detalhando cada DI (declaração de importação) considerada por número, data de registro e de desembaraço, quantidade e modelo, CNPJ e nome do importador, país de origem e de destino, nomes do importador e do fornecedor, código Incoterm, taxa de câmbio, valores FOB e CIF. Sendo igual procedimento adotado em relação às importações do veículo modelo Classe A-160 às fls. 951/952, estando a metodologia de cálculo dos preços-parâmetro também encontra-se detalhada nas planilhas de fls. 953/1018 (modelo Classe A-190) e fls. 1019/1171 (modelo Classe A- 160), sendo identificada cada uma das notas fiscais de saída da contribuinte por número, CNPJ do emitente e do adquirente, data de saída, valor, quantidade, descontos incondicionais, ICMS, PIS e COFINS, o cálculo da margem de lucro de vinte por cento e o resultado líquido correspondente ao preço parâmetro.

Quanto às eventuais divergências numéricas surgidas, como já delineei acima, as incorreções da Fiscalização já foram sanadas e a parcela excluída.

Diante do exposto, considero correta a decisão recorrida ao manter a descaracterização da apuração dos ajustes dos preços de transferência pelo método CPL e a consequente glosa.

Outro ponto que reclama pronunciamento respeita à glosa de despesas consideradas pela recorrente como operacionais e glosadas pela Fiscalização.

A recorrente tem sustentado, em relação às tais despesas, que em razão de ser controlada pela montadora DaimlerChrysler do Brasil Ltda. (DCBR), tendo sido criada apenas para viabilizar as operações no âmbito do RECOM — Regime Aduaneiro Especial de Importação, regido pela IN SRF nº 17/2000 (artigo 5º, inciso I), não pode vender seus produtos diretamente ao consumidor final e que as despesas em questão foram bonificações concedidas às concessionárias com vistas a incrementar as vendas e são, portanto, plenamente dedutíveis, porque necessárias, usuais e decorrentes do seu objeto social nos termos dos artigos 299 e 300 do RIR/99.

Para além destas considerações, ela ainda tem alegado que lançou na DIPJ/2001 (ano-calendário 2000) as despesas em tela como prestação de serviços por pessoa jurídica, e o Auditor Fiscal autuante, a partir deste equívoco, presumiu que elas decorriam de

prestações de serviço, apesar da justificativa de tratar-se de bonificações e, por isso, considerou que apenas notas fiscais poderiam comprovar essas despesas, ocorrendo que, para se comprovar uma determinada despesa, segundo insiste a recorrente, não existe apenas um tipo de documento hábil, de sorte que à falta das notas fiscais solicitadas pela fiscalização, a contribuinte apresentou documentação: (i) circulares à rede de concessionárias, disponibilizando as bonificações dos períodos do ano de 2000, (ii) lista da totalidade dos Avisos de Lançamentos, (iii) cópias de Avisos de Lançamento, (iv) ficha razão evidenciando as despesas, etc.

Tem-se um quadro segundo o qual a Fiscalização refutou a comprovação das aludidas despesas, e o fez sob uma matriz que não levou em conta apenas o erro formal cometido pela contribuinte ao lançar tais despesas como “prestação de serviços”, mas sim a efetividade das despesas em questão.

Diante disso, quer me parecer que a decisão recorrida acertou ao manter a glosa, pois não se pode dar feição probatória da efetividade das despesas com os documentos de fls. 604/804, consistentes em meras circulares enviadas às concessionárias dos veículos Classe A informando os percentuais calculados sobre o valor da NFF (Nota Fiscal Fatura) ao concessionário que seriam pagos a título de bonificação sobre vendas (fls. 604/608) e de lançamentos na contabilidade das aduzidas bonificações (fls. 609/804), pois o demonstrativo de bonificações não identificou os beneficiários/concessionários, não informou os percentuais das bonificações concedidas por operação, além de não estarem comprovados os referidos pagamentos.

Continua ausente qualquer elemento que indique com a certeza necessária que as despesas em questão foram de fato suportadas pela contribuinte.

Sendo assim, entendo que subsiste esta parte da decisão recorrida, não estando todos os atributos da dedutibilidade comprovados nos autos.

Diante disso encaminho meu voto no sentido de afastar a preliminar alegada e **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO e AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Sala das Sessões, em 07 de agosto de 2013

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.