



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

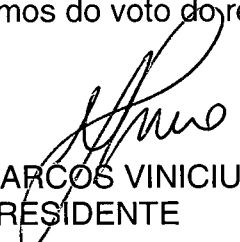
Míaa-7

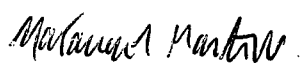
Processo nº : 16327.003792/2002-00
Recurso nº : 145.692 – *EX OFFICIO* E VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPJ e OUTRO - Ex.: 1998
Recorrentes : 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP e KODAK BRASILEIRA,
COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA
Sessão de : 25 DE JANEIRO DE 2006

RESOLUÇÃO Nº 107-0.577

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por KODAK BRASILEIRA, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA. e 10ª TURMA/DRJ EM SÃO PAULO - SP

RESOLVEM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 ABR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, HUGO CORREIA SOTERO, NILTON PÊSS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Recurso nº : 145.692
Recorrentes : 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP e KODAK BRASILEIRA,
COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA

RELATÓRIO

Cuida o presente processo de auto de infração lavrado em face da KODAK BRASILEIRA, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA. mediante o qual a autoridade administrativa competente constituiu crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica ("IRPJ") e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL") relativos ao ano de 1997 no valor de R\$ 3.088.453,43 (três milhões, oitenta e oito mil, quatrocentos e cinquenta e três reais e quarenta e três centavos) e R\$ 987.816,80 (novecentos e oitenta e sete mil, oitocentos e dezesseis reais e oitenta centavos), respectivamente, incluindo juros SELIC e multa de ofício de 75%.

De acordo com o Termo de Verificação Parcial (fls. 739 a 819), a fiscalização levada a efeito junto à KODAK teve a finalidade de verificar a correta apuração dos preços de transferência nos anos-calendário de 1996 e 1997, sendo certo que a fiscalização atinente aos anos-calendário de 1998 e 1999 foi objeto do processo nº 16327.003896/2003-97.

Terminados os trabalhos, a fiscalização efetuou ajustes de preços de transferência da KODAK no tocante às operações de importação e exportação, cujo desfecho passo a seguir a narrar.

1) DA AUTUAÇÃO

A d. fiscalização constituiu crédito tributário originário de operações de importação e exportação para partes vinculadas. O lançamento referente às operações



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

de importação decorre do reajuste da base de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante a utilização dos métodos PIC (Método dos Preços Independentes Comparados) e CPL (Métodos do Custo de Produção mais Lucro) para controle de preços de transferência. Já o referente às exportações decorre do reajuste efetuado com base no método CAP (Método do Custo de Aquisição mais Tributos e Lucro).

1.1) OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

1.1.1) PRODUTOS IMPORTADOS PARA REVENDA NO ANO-CALENDÁRIO DE 1997
– MÉTODO PRL

Caracterizado que a KODAK não efetuou controle de preços de transferência nas operações de importação de mercadorias para posterior revenda, a d. fiscalização, com fundamento no art. 39, § único, da IN SRF nº 38/97, aplicou para tais produtos o método PRL, tal como descrito pelo art. 12 da IN SRF nº 38/97.

Assim, os preços praticados foram obtidos elaborando-se, para cada produto, planilhas que relacionam a quantidade total importada, a respectiva unidade comercial e o valor total da mercadoria em reais. Ao final, foi obtido o preço médio ponderado.

Os preços parâmetros, por sua vez, foram obtidos com base nos arquivos de vendas de cada produto, tendo sido excluídas as devoluções e as vendas canceladas. Feito isso, foram elaboradas, para cada produto, planilhas com os totais das mercadorias revendidas, dos valores totais constantes das notas fiscais, dos descontos incondicionais concedidos, da Contribuição ao PIS, da COFINS e do ICMS. Fora aplicada a metodologia determinada pelo art. 12 da IN SRF nº 38/97. Os preços parâmetros estão consolidados às fls. 749 e 750.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

A partir dos produtos cujo preço praticado supera o preço parâmetro obtido segundo o método PRL (fls. 751 a 768), a d. fiscalização efetuou o ajuste do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

1.1.2) IMPORTAÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E OUTROS INSUMOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 1997 — MÉTODO PIC

Por não ter apresentado planilhas de cálculos para a apuração dos preços parâmetros, a d. fiscalização adotou, para as matérias-primas e os insumos importados, o método dos Preços Independentes Comparados (PIC), utilizando a metodologia determinada pelo art. 60, da IN SRF nº 38/97.

Com base nesse dispositivo, a fiscalização buscou, para cada bem selecionado, importado de pessoa vinculada, um bem similar ou idêntico, objetivando a apuração do preço parâmetro para compará-lo com o preço praticado pela empresa.

Segundo a autoridade fiscal, uma de suas preocupações foi sempre encontrar mercadorias que pudessem ser comparadas com as importadas pela contribuinte, principalmente quanto às características técnicas e qualidade, e, principalmente, que tivessem sido comercializadas entre pessoas físicas ou jurídicas não vinculadas.

Ocorre, porém, que, no caso específico das mercadorias importadas pela contribuinte, não teria sido possível a identificação de operações entre pessoas independentes, pois todos os importadores de mercadorias idênticas, ou similares, pertenceriam a grupos multinacionais, ou seja, também adquiriram as mercadorias de suas vinculadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Tendo em vista que para as matérias-prima era vedada à época a utilização do método PRL (cf. art. 40, § 10, da IN SRF nº 38/97), só restava à fiscalização a adoção do método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), definido como o custo médio de produção de bens, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos (artigo 18, inciso III, da Lei nº 9.430/96).

A coleta dos dados de tais custos foi solicitada ao Adido Tributário e Aduaneiro da Receita Federal nos Estados Unidos da América, em 27/03/2002 (fls. 414 a 416). Não foi possível a obtenção das informações, conforme MEMO/ADIRF-WAS nº 184, de 01/10/2002 (fls. 702).

Assim, de acordo com o relatório da fiscalização, não foi possível efetuar a apuração dos preços de transferência das matérias-primas, com exceção da mercadoria “gelatina própria para preparação de emulsão fotográfica com alto teor de pureza” (3 tipos analisados, fls. 777), conforme se vê a seguir.

Analisando as operações de importação do ano-calendário de 1997, a Auditora Fiscal constatou que a KODAK adquiriu a “gelatina própria para preparação de emulsão fotográfica com alto teor de pureza” de pessoas vinculadas e também de não vinculadas (fls. 772).

Tendo constatado que havia aquisições de pessoas jurídicas não vinculadas, o que possibilitaria que a fiscalização adotasse o método PIC, com base no inciso II do art. 60, da IN SRF nº 38/97, a KODAK foi intimada a apresentar as características técnicas do produto. As informações prestadas pela KODAK (fls. 543 a 557) estão resumidas às fls. 773.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo.nº: 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Analisando a descrição das mercadorias adquiridas de partes vinculadas, verificou a fiscalização que todas, sem exceção, eram descritas como “gelatina própria para a preparação de emulsão fotográfica”, com alto teor de pureza, na classificação tarifária NCM 3503.00.11.

Do mesmo modo, essa era a descrição das mercadorias importadas, pela KODAK de pessoa jurídica não vinculada (fls. 599 a 701)

Segundo a d. fiscalização, a descrição NCM 3503.00.11 seria “gelatinas de osseína, seus derivados, com alto teor de pureza $\geq 99,98\%$ ”.

A partir disso, a autoridade fiscal traz definições do termo “gelatina”, e afirma que todas as gelatinas importadas pela KODAK (de vinculadas, e de não vinculadas) possuem a mesma natureza: a “osseína”.

Na verdade, de acordo com a autoridade fiscal, são tipos diferentes de gelatinas, fato que não invalida a afirmativa de que elas têm a mesma natureza. As próprias gelatinas importadas de pessoa vinculada têm diferentes tipos, inclusive com referências distintas — CAT.

A função das gelatinas importadas é a preparação de emulsão fotográfica. A KODAK informou que as gelatinas importadas de pessoas vinculadas e as de pessoas independentes possuem a mesma função, pois todas são usadas como estrutura física para alguns componentes do material fotográfico.

A KODAK importou, para consumo em sua produção, em 1997, as quantidades resumidas na tabela de fls 775. Por essa tabela, verifica-se que 25% do total importado é composto de mercadorias adquiridas de pessoas não vinculadas,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327-003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

sendo que o consumo dessas mercadorias na produção representa 27,30% do total consumido em 1997. Se houve tal consumo, é lícito afirmar que a gelatina, adquirida de pessoas não vinculadas, foi utilizada na preparação de emulsão fotográfica, responsável pela sensibilização do papel e do filme de raio-X.

Se a gelatina adquirida de pessoas não vinculadas é utilizada pela empresa no processo de sensibilização de papel e filme de raio-X, não há qualquer dúvida que se considera tais mercadorias similares àquelas importadas de pessoas vinculadas, principalmente se considerarmos a preocupação da contribuinte com a qualidade de seu produto final.

Assim, considerando que os bens adquiridos de pessoas vinculadas e de pessoas não vinculadas eram similares, a fiscalização adotou, para a apuração do preço de transferência das mercadorias em questão, o método PIC (art. 60, § único, inciso II, da IN SRF nº 38/97).

Os preços da gelatina adquirida pela KODAK de empresa vinculada foram apurados considerando as quantidades e os valores correspondentes às operações de compra praticadas durante o ano-calendário de 1998 (preço médio ponderado, nos termos do art. 11 da IN SRF nº 38/97).

Com base na movimentação de estoque (fls. 449 a 461 e 464 a 468), foram efetuados os controles necessários para apurar as quantidades utilizadas na produção e cujos valores foram registrados em custos.

Da quantidade utilizada na produção, foi segregado o saldo inicial composto de mercadorias importadas no ano-calendário de 1996, para os quais não há apuração de preços de transferência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

A d. fiscalização apresentou, então, às fls. 776, a tabela Controle de estoque.

Para cada empresa independente foram apurados preços parâmetros (preço médio ponderado por empresa, segundo o determinado pelo artigo 10 da IN SRF nº 38/97.

A fiscalização apresenta, às fls. 778 e 779, as tabelas de apuração dos preços praticados, dos preços parâmetros e dos ajustes a serem efetuados no Lucro Real e na Base de Cálculo da CSLL das gelatinas importadas e adquiridas de pessoas vinculadas no ano-calendário de 1997.

Com base nos valores dos ajustes de cada tipo de gelatina, apurados nas Tabelas de Apuração dos Preços Praticados, dos Preços Parâmetros e dos Ajustes a serem efetuados ao Lucro Real e à Base de Cálculo da CSLL, a Auditora Fiscal apresenta a consolidação às fls. 790.

O ajuste no Lucro Real e na Base de Cálculo da CSLL foi apurado conforme o art. 50, da IN SRF nº 38/97.

1.2) OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO

Em 14/01/2002, a KODAK declarou que, devido a dificuldades na implantação de um sistema de controle de preços de transferência, não havia efetuado qualquer ajuste de preços de transferência para as operações de exportação.

Desse modo, como não foi indicado o método, assim como não foram apresentadas as planilhas de memórias de cálculos, a fiscalização, com base no §



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

único do art. 39 da IN SRF nº 38/97, adotou, para a determinação da receita de venda nas exportações, o método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP), previsto no art. 19, § 30, inciso IV, da IN SRF nº 38/97. Tal fato foi comunicado à empresa em 30/06/2003 (fls. 529 a 535).

Às fls. 792 e 796, a d. fiscalização registra a metodologia utilizada na apuração dos preços praticados e dos preços parâmetros.

Os preços praticados foram apurados por produto, considerando-se a quantidade total exportada e seus respectivos valores, apurando-se, assim, as médias aritméticas ponderadas.

As tabelas referentes às mercadorias selecionadas, que apresentam a apuração dos preços praticados de cada produto, foram apresentadas à KODAK (fls. 529 a 535).

Apresentada a planilha de custos das mercadorias selecionadas pela KODAK, a d. fiscalização apurou o custo médio praticado (fls. 536 a 538).

Analisando a referida planilha, a d. fiscalização verificou que a KODAK trabalhou com cesto de produtos, ou seja, agrupou as mercadorias de mesmo gênero, mas de espécies diferentes, distorcendo o custo de cada um deles.

Como a metodologia dos preços de transferência objetiva apurar o preço praticado e o preço parâmetro por produto, a d. fiscalização, com base no custo dos produtos, refez o cálculo dos preços parâmetros de acordo com o art. 24 da IN SRF nº 38/97.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

A d. fiscalização efetuou, então, um cotejamento entre os preços praticados e os preços parâmetros, apurando as diferenças, conforme demonstrativo de fls.795 e 796.

A d. fiscalização apresenta, às fls. 797 a 815, as planilhas de apuração do preço praticado e a parcela da receita que deve ser adicionada ao lucro líquido, para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no ano-calendário de 1997, referentes aos bens exportados pela contribuinte para pessoas jurídicas vinculadas, relacionados às fls. 796.

Com base nos valores das receitas, apurados nas Planilhas de Apuração do Preço Praticado e da Parcela da Receita que deve ser adicionada ao lucro líquido, para a determinação do lucro real, do lucro da exploração, e da base de cálculo da CSLL, a Auditora Fiscal apresenta a consolidação de fls. 816.

2) DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do Auto de Infração, a KODAK apresentou a Impugnação de fls. 835 a 889 argüindo, em síntese, o quanto segue:

Preliminarmente, sustenta a KODAK, que deixara de efetuar ajustes de preços de transferência no ano de 1997 porque estava segura de que seus custos de importação de bens destinados à revenda e aplicados à produção adquiridos de pessoa vinculada correspondiam e correspondem aos praticados em situação de concorrência plena de mercado.

Igual procedimento foi adotado em relação às suas receitas decorrentes de exportações destinadas a pessoas vinculadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Alega que para a lavratura do presente Auto de Infração a d. fiscalização partiu da falsa premissa de que a ausência de controle de preços de transferência gera, como consequência necessária, ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nesse contexto, defende a KODAK que a legislação brasileira de preços de transferência inverteu indevidamente o ônus da prova, fazendo com que o contribuinte tenha a responsabilidade original de demonstrar que os preços nas operações praticadas com pessoas vinculadas são adequados.

Prossegue ainda argumentando que o art. 40, da IN SRF nº 38/97, permite ao contribuinte a adoção do método de comparação de preços que lhe seja mais favorável, o que, obrigatoriamente, deveria ser também observado pela Auditora Fiscal, que está sujeita às mesmas regras previstas na lei e em sua regulamentação.

Afirma, ainda, que o artigo 39, da IN SRF nº 38/97, não tem o condão de conferir legitimidade ao Fisco para eleger o método que julgar conveniente, segundo interesses da arrecadação, porque o processo administrativo busca uma verdade que deve ser perseguida com obstinação. Nesse sentido, pede pela declaração de nulidade do auto de infração.

Especificamente em relação a cada um dos métodos utilizados pela d. fiscalização no cálculo dos preços de transferência das operações efetuadas com partes vinculadas, a KODAK argüiu o quanto segue:

2.1) DETERMINAÇÃO DOS AJUSTES COM BASE NO MÉTODO PRL

2.2)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

No caso específico do PRL, sustentou a KODAK que a quantificação dos preços por ela praticados e, conseqüentemente, o ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, foi efetuada em manifesta oposição ao que determina a legislação fiscal.

Toda a legislação fiscal, inclusive a de preços de transferência, determina que a taxa para conversão, em reais, do custo de aquisição de bens importados é a vigente na data do desembaraço aduaneiro.

A IN SRF nº 32/2001, em seu artigo 70, determinou que o valor dos bens importados expressos em moeda estrangeira seja convertido em reais utilizando-se a taxa de câmbio de venda do dia do desembaraço aduaneiro, a qual é fixada pelo boletim de abertura do BACEN. Essa orientação foi seguida pelo art. 70 da IN SRF nº 243/2002, que hoje regulamenta a legislação de preços de transferência.

Mesmo antes da publicação da IN SRF nº 32/2001, essa era a orientação da Receita Federal, sugerida pela resposta nº 189, do Manual de Perguntas e Respostas da SRF do ano de 2000.

No entanto, sem base legal ou regulamentar que a sustentasse, a Auditora Fiscal, quando apurou a média aritmética dos preços praticados pela KODAK em 1997, adotou como referência, para as importações efetuadas durante todo o ano-calendário de 1997, a taxa de conversão do dólar fixada pela SRF em 31/12/97. Assim, os custos de importação de bens destinados à revenda, adquiridos de pessoas vinculadas, foram artificialmente majorados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Por tal motivo, pede a KODAK, em sede de Impugnação, a nulidade do Auto de Infração.

2.2) DA AUSÊNCIA DE SIMILARIDADE ENTRE AS MATÉRIAS PRIMAS COMPARADAS - DETERMINAÇÃO DOS AJUSTES COM BASE NO MÉTODO PIC

Em relação ao tópico em epígrafe, sustenta a KODAK que a d. fiscalização partiu da premissa equivocada de que as gelatinas adquiridas de terceiros pela empresa são similares àquelas adquiridas de pessoas vinculadas.

Do conceito de similaridade trazido pelo art. 26 da IN SRF nº 38/97, diz a KODAK, pode-se dizer que somente se a gelatina importada pela empresa junto a sua controladora (Eastman Kodak Company) cumpriu, simultaneamente, as condições de similaridade, quando comparadas com as gelatinas adquiridas de terceiros, essas condições justificariam a comparação, e, em corolário, a autuação.

Prossegue afirmando que as gelatinas importadas pela empresa possuem entre si diferenças técnicas que limitam o seu uso a uma ou outra etapa da produção, em momentos distintos, e para fins específicos.

Com efeito, a KODAK adquiriu gelatinas da Eastman Kodak Company, sua vinculada, e de 3 outros fornecedores: a Croda Colloids Ltd., a Nitta Gelatin Na Inc., e a Sbi System Bio Industries.

Todas essas gelatinas são utilizadas na produção de emulsão fotográfica, uma multicamada (não apenas uma simples camada) fotossensível responsável pela formação de imagens no papel fotográfico e no raio-X.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Embora todas essas gelatinas sejam extraídas pela aplicação de reagentes à osseína, esses reagentes são previamente planejados para obtenção de uma ou outra gelatina.

A expressão é genérica, usada ordinariamente como referência ao "pacote" de componentes fotossensíveis dispostos sobre a "base".

Esse "pacote", por sua vez, é composto por camadas de produtos diferentes e distintos. Ou seja, cada camada, que não se mistura com a outra, possui, em sua constituição, gelatinas diferentes.

Cada gelatina é designada para fabricação de um componente específico, pois, em decorrência de suas especificidades, interação de formas diferentes com as outras matérias-primas, não podendo, portanto, substituir-se mutuamente.

Segundo a KODAK, pode-se identificar 7 camadas distintas que compõem uma emulsão fotográfica, ou, mais tecnicamente, o pacote emulsivo.

A camada superior ("camada protetora") possui em sua composição a gelatina adquirida da Croda Colloids Ltd.

A camada amarela ("camada yellow") possui em sua composição a gelatina adquirida da Sbi System Bio Industries.

As demais camadas do papel fotográfico são manufaturadas exclusivamente com as gelatinas adquiridas da Eastman Kodak Company, com maior grau de pureza.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

A gelatina adquirida da Nitta Gelatin Na Inc. é usada exclusivamente na fabricação de um dos componentes do filme para raio-X.

A substituição de uma gelatina por outra na fabricação de um determinado componente, se isso fosse possível, causaria impacto na qualidade do produto final e alteração na qualidade de envelhecimento do produto, interferindo na resposta do papel fotográfico ao processo de revelação.

A partir dessas informações, alega que a d. fiscalização agiu equivocadamente ao afirmar que a classificação atribuída a elas é a mesma e que a natureza de uma substância é conferida pela sua essência, in casu, a osseína.

2.3) DETERMINAÇÃO DOS AJUSTES COM BASE NO MÉTODO CAP

A d. fiscalização adotou o Método CAP como paradigma para demonstrar a insuficiência de receitas nas exportações para pessoas vinculadas.

A esse respeito, sustentou a KODAK em sua Impugnação o seguinte:

2.3.1) DA DISPENSA DE COMPROVAÇÃO

Sustenta a empresa, primeiramente, que, conforme consignado na DIRPJ, fazia jus à salvaguarda do art. 33 da IN SRF nº 38/97, estando dispensada de efetuar qualquer ajuste a título de preços de transferência nas operações de exportação para pessoa jurídica vinculada.

A KODAK, na oportunidade, junta a respectiva demonstração de resultados, preparada para atestar que o lucro líquido correspondente às receitas de exportação para pessoas jurídicas vinculadas, auferido pela empresa nos termos dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

§§ 10 e 20 do artigo 33 da IN SRF nº 38/97, é superior a 5% do total das receitas, tal como foi devidamente consignado na DIRPJ.

2.3.2) DA PROVA PELO MÉTODO CAP

Afirma a KODAK que ainda que estivesse obrigada a demonstrar a adequação de seus preços pelo método CAP, mesmo assim não haveria ajustes a serem feitos, eis que comprova ter auferido margem de lucro superior à calculada pela Auditora Fiscal.

Ao contrário do que afirma a d. fiscalização, nas planilhas de custo apresentadas à fiscalização não constam os respectivos custos de produção por “cesto de produtos”, mas sim produto a produto, como requer a IN SRF nº 38/97.

Afirma a KODAK que para cada produto, quando há diferenças entre eles, é produzido um “rolo master” diferente, com características diferentes, rendimentos diferentes, tudo para atender as especificações de cada um.

Após produzido o “rolo master”, um mesmo produto, ou um mesmo filme, pode ser cortado de tamanhos diferentes, exclusivamente para atender à necessidade de um cliente. Os custos de produção não são diferentes entre um mesmo produto, identificados, internamente, pelo seu corte. Se um mesmo produto (o filme) pode ser cortado em diferentes tamanhos, sem que isso altere suas qualidades intrínsecas, não há razão para separar o que é indissociável.

Esclarece a KODAK na Impugnação que as respectivas planilhas de custo e as que representam as receitas de venda desses produtos já fazem parte do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo.nº: 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

processo administrativo, juntados pela fiscalização. A título ilustrativo, a empresa apresenta os demonstrativos de fls. 886 e 887.

3) DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Em razão da extensão e da complexidade do assunto, a DRJ em São Paulo – SP converteu o julgamento em diligência, solicitando tanto à d. fiscalização quanto ao contribuinte o esclarecimentos de algumas questões ainda pendentes.

3.1) DO RELATÓRIO DA FISCALIZAÇÃO

Tendo em vista o quanto solicitado, a autoridade administrativa elaborou relatório acostado às fls. 1073 a 1122, a seguir sintetizado:

3.1.1) DOS PRODUTOS IMPORTADOS PRONTOS PARA REVENDA - MÉTODO PRL

a) Justifique a utilização da taxa de câmbio instituída pela Secretaria da Receita Federal (em 31/12/97, de 1,10890) em vez da vigente nas datas dos respectivos desembarços aduaneiros, considerando quais os valores que, efetivamente, foram levados, como custo, à apuração do resultado do exercício.

A fiscalização concorda que a metodologia utilizada não foi a correta, motivo pelo qual foram refeitos todos os cálculos (fís. 1074 a 1086).

b) se entender que deva retificar seus cálculos, refazer as planilhas relativas a esse item da autuação, apurando, assim, o valor do novo ajuste a ser efetuado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Foram extraídos, novamente, do sistema SISCOMEX os dados de todas as importações, efetuadas em 1997, das mercadorias que foram objeto de ajustes, cujas planilhas estão anexadas às fls. 751 a 766.

A fiscalização anexa, às fls. 1074 a 1086, as planilhas das importações efetuadas no ano-calendário de 1997.

3.1.2) DA METODOLOGIA EMPREGADA PELA FISCALIZAÇÃO PARA A APURAÇÃO DOS PREÇOS PRATICADOS, DOS PREÇOS PARÂMETROS E DOS AJUSTES

Com base nas Tabelas “Importações de Vinculadas — ano-calendário de 1997” (fls. 1074 a 1086), a fiscalização apurou o preço médio ponderado praticado, por produto, computando os valores e as quantidades relativos ao estoque inicial em 01/01/97, apresentados pela empresa (§ 30 do artigo 12 da IN SRF nº 38/97).

Os preços parâmetros, ora utilizados, são exatamente os mesmos apurados anteriormente, conforme Termo de Verificação Parcial (fís. 749 e 750).

A fiscalização apresenta, às fls. 1089 a 1106, as tabelas dos referidos produtos, as quais demonstram a apuração dos preços praticados, dos preços parâmetros, e dos ajustes ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, no ano-calendário de 1997.

3.1.3) DAS MATÉRIAS-PRIMAS – MÉTODO PIC

“Solicita-se à Auditora Fiscal autuante que se manifeste acerca da alegação da impugnante de que as gelatinas importadas de sua coligada (Eastman



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Kodak Company) e de terceiros (Croda Colloids Ltd., Sbi Svstem Bio Industries, e Nitta Gela tin Na Inc.), usadas na apuração dos preços parâmetros, não são similares.

O conceito de similaridade, constante do artigo 26 da IN SRF nº 38/97, tem o propósito de definir bens similares para efeitos da apuração de preços de transferência, única e exclusivamente. Assim, se dois ou mais bens preenchem os requisitos daquele artigo, serão considerados similares, e seus preços poderão ser comparados.

A descrição da mercadoria importada, tanto a adquirida de vinculadas, como a adquirida de terceiros independentes, dada pela contribuinte, nos documentos de importação (DI), foi: gelatina própria para a preparação de emulsão fotográfica, com alto teor de pureza.

A classificação da mercadoria, utilizada pela contribuinte, foi 3503.00.11 (NCM), e foi adotada em todas as suas importações, quer para as mercadorias adquiridas de empresas vinculadas, quer para as adquiridas de terceiros independentes, tendo, inclusive, declarado a referida classificação fiscal nas Dís, registradas no ano-calendário de 1997.

Natureza

A Auditora Fiscal discorre, às fls. 1108 a 1113, de como a classificação fiscal de uma mercadoria pode fornecer informações sobre seu material constitutivo, sua natureza, da seguinte forma.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

A classificação fiscal segue normas específicas, citando-se o artigo 94 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543/2002), as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, e as Notas Explicativas.

Conclui a Auditora Fiscal que a mercadoria deve ser classificada na posição 3503.00.1 — gelatinas e seus derivados.

A classificação fiscal completa, com todos os seus desdobramentos, foi declarada, para a SRF, pela contribuinte, nos documentos de importação (DI). Baseou-se, certamente, nas informações técnicas das mercadorias adquiridas de vinculada e não vinculadas, segundo a Regra das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e a Regra Geral Complementar 1.

A classificação ora analisada é específica, e abrange, tão somente, as gelatinas obtidas por tratamento de peles, cartilagens, ossos, tendões e outras matérias semelhantes de origem animal, geralmente por meio de água quente, acidificada ou não, conforme as Notas Explicativas.

Os processo de fabricação das gelatinas, sempre mencionados pela contribuinte, devem seguir o princípio básico para a obtenção de gelatinas, mencionado no Anexo 1 deste processo, no Termo de Verificação Parcial, e até nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Alfândegas da posição 3503. Desse modo, tais processos de fabricação, mesmo que diferentes, não mudaram a natureza da mercadoria.

Desse modo, pode-se concluir que as mercadorias importadas e adquiridas de vinculada e de terceiros independentes (gelatina para preparação de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

emulsão fotográfica) têm o mesmo material constitutivo, a mesma identificação, ou seja, são mercadorias da mesma natureza.

Função

Todas as gelatinas, tanto as adquiridas de pessoa vinculada, como as adquiridas de terceiros independentes, possuem a mesma função: são usadas na preparação de emulsão fotográfica, como estrutura física para alguns componentes do material fotográfico.

Substituição mútua

A contribuinte havia informado, em 28/06/2002 (fi. 545) que as gelatinas de osseina adquiridas de terceiros independentes "usadas na manufatura de papel fotográfico e filmes de Raio X atuam como estrutura física para os componentes que captam luz e desenvolvem imagem do material fotográfico", e que possuem a mesma função das adquiridas de pessoas vinculadas, "pois todas são usadas como estrutura física para alguns componentes do material fotográfico".

Em sua conclusão preliminar (fis. 872 e 873), a impugnante afirma que as gelatinas não podem substituir-se mutuamente na função a que se destinam, «pois uma gelatina, se alocada na preparação de uma camada diferente da que foi planejada, produz como efeito um filme fotográfico imprestável».

Outras etapas da manufatura do papel fotográfico e dos filmes de raio-X não devem ser objeto de análises, pois não se está comparando as diferentes camadas de um filme, os produtos intermediários obtidos, nem o produto final. O único



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

objetivo é comparar as diferentes gelatinas de osseina, dentro dos quesitos do artigo 26 da IN SRF nº 38/97, objetivando uma possível, ou não, comparação de seus preços.

Pode parecer uma análise muito genérica e simplificada, mas foi exatamente esse o objetivo do legislador, ao formular os quesitos do referido artigo, para que pudesse ser usado em diferentes situações e operações, sem prejuízo da verificação.

No presente caso, a mesma importadora adquiriu bens de pessoas jurídicas vinculadas e de não vinculadas, sendo que todos esses bens são usados no mesmo processo produtivo de papéis fotográficos e de filmes de raio-X, motivando, a discussão de outras variáveis. Mas, há outras diferentes operações: vendidas pela mesma exportadora, a pessoas jurídica não vinculadas, residentes ou não residentes, e, ainda, em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas. Nesses dois últimos tipos de operação, as diferentes etapas dos processos produtivos envolvidos e os diferentes produtos intermediários obtidos não seriam discutidos, mas o conceito de similaridade do artigo 26 da IN SRF nº 38/97 seria plenamente utilizável.

Assim é que a análise da substituição entre os bens importados deve ficar restrita à função de preparação da estrutura física para componentes do material fotográfico, ou, à função de preparação de emulsão fotográfica.

Nesse sentido, a Auditora Fiscal considera que a substituição das diferentes gelatinas importadas é plenamente realizável, sendo que sempre obteremos um produto, genericamente designado como emulsão fotográfica.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Especificações Equivalentes

Verifica-se nos documentos apresentados (fis. 547 a 557) que estão listados parâmetros mínimos, médios e máximos requeridos e aprovados pela contribuinte para as gelatinas importadas de terceiros independentes (Nitta, Croda e SBI). Tais documentos não são laudos técnicos emitidos após uma determinada análise físico-química de um determinado lote do produto, mas especificações que cada lote deverá atender quando analisado. Não são feitos testes ou análises na contribuinte, conforme se verifica nos referidos documentos.

Como mencionado pela própria contribuinte, se as gelatinas estiverem dentro dos parâmetros ali descritos, preencherão os requisitos "de gelatina para ser usada na manufatura de produtos sensibilizados".

No conceito de similaridade, em tela, não buscamos especificações iguais, mas tão somente equivalentes. Se a busca fosse por gelatinas da mesma natureza, com a mesma função, que pudessem se substituir na função a que se destinam, e, ainda, com características e especificações iguais, teríamos produtos idênticos. Não teríamos, então, que investigar se tais produtos preencheriam, ou não, os requisitos para produtos similares, conforme disposto no artigo 26 da IN SRF nº 38/97.

Por último, analisando os fatores mencionados pela impugnante (fi. 875), os quais teriam influenciado o preço das gelatinas adquiridas de terceiros independentes (como matéria-prima — osso bruto, rendimento das extrações, mistura das extrações), estes não são fatores que invalidariam a equivalência das especificações das referidas gelatinas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

São fatores considerados como diferenças de natureza física e conteúdo. Tais diferenças, no caso de bens similares, poderiam ensejar ajustes nos preços, desde que quantificados nos custos relativos à produção de gelatinas, exclusivamente nas partes que correspondessem às diferenças entre os modelos objeto de comparação. Para tanto, deveriam ser demonstrados os custos de produção de cada tipo de gelatina, e a parcela, nesses custos, de cada diferença apontada, conforme disposto no artigo 80 da IN SRF nº 38/97.

Por todo o exposto, a Auditora Fiscal considera as gelatinas, adquiridas de pessoa vinculada e de terceiros independentes, similares, nos termos do artigo 26 da IN SRF nº 38/97.

3.1.4) DAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO – MÉTODO CAP

Solicita-se à Auditora Fiscal autuante que se manifeste acerca das alegações da Impugnante de que:

a) estava dispensada da apuração de preços de transferência, em face do disposto nos artigos 33 e 34 da IN SRF nº 38/97:

A contribuinte declarou, na linha 15 da Ficha 24 — Informações Gerais, da DIPJ do ano-calendário de 1997, estar com o benefício previsto no artigo 33, da IN SRF nº 38/97.

Como regra geral, para usufruir de um benefício, não basta, simplesmente, a declaração da empresa de estar sob tal benefício, mas há a necessidade da comprovação de que está habilitada a usufruir do mesmo, da análise



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

do pleito pelas autoridades fiscais, e da concessão (ou indeferimento) do benefício. Essa regra geral vale também para o presente caso, nos termos do artigo 33 da IN SRF nº 38/97.

Assim, não bastam as declarações da empresa, nas respectivas DIPJ's, de que está sob o benefício do artigo 33 da IN SRF nº 38/97, para que esteja dispensada de comprovar seus preços praticados por intermédio de um dos métodos de apuração do preço de transferência. Há a necessidade de comprovar tal fato, apurando conforme o determinado no artigo e §§.

Por outro lado, não compete à fiscalização, no curso da ação fiscal, verificada a declaração da empresa de estar sob o amparo do artigo em questão, comprovar que, realmente, ela pode usufruir do benefício pleiteado, dispensando-a de qualquer outra comprovação dos preços praticados, que não a baseada nos documentos de exportação, mesmo que de posse da respectiva DIPJ: as declarações e informações contidas na DIPJ não são elementos de prova. Os livros fiscais e os documentos de contabilidade da contribuinte é que farão prova da exatidão das declarações prestadas.

Deveria a empresa, quando do atendimento ao Termo de Intimação nº 003/2001, de 10/12/2001 (fís. 191 a 193), pleitear o referido benefício.

Ocorre que a empresa não só não apresentou a comprovação do benefício, como não mencionou tal fato. Durante toda a ação fiscal não apresentou nenhuma planilha de memória de cálculo, quer do artigo 33, quer do 34, quer do 14, todos da IN SRF nº 38/97.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Cientificada que a fiscalização estava adotando o método CAP para a apuração dos preços de transferência das operações de exportação do ano-calendário de 1997, e intimada a apresentar as planilhas de custo dos produtos selecionados, conforme Termo de Constatação e Intimação nº 004/2002, de 11/04/2002, a empresa ainda não se manifestou quanto ao pleito do benefício do artigo 33 da IN SRF nº 38/97.

Assim, sem ter pleiteado o benefício declarado, e, muito menos, ter apresentado a comprovação de estar sob o referido benefício, a declaração da impugnante, de que a dispensa de comprovação estava reconhecida, e, portanto, nenhum deve ser exigido, carece de total amparo legal.

Por último, a Auditora Fiscal informa que a Declaração apresentada pela impugnante, como prova de estar sob o benefício do artigo 33 da IN SRF nº 38/97 (fi. 1053), não atende ao exigido nos §§ 10 e 20 do mencionado artigo.

b) mesmo se estivesse obrigada a demonstrar a adequação de seus preços pelo método CAP, não haveria qualquer ajuste a ser feito, pois:

1) não trabalhou com "cesto de produtos", mas sim produto a produto. como requer a IN SRF nº 38/97:

A empresa já havia se manifestado no sentido de que entendia que o papel fotográfico sensibilizado, com diferentes tamanhos e superfícies de acabamento, representados por diferentes catálogos (CAT), eram o mesmo produto — Papel Fotográfico Colorido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Havia informado, também, que os filmes de raio-X, sensibilizados em 2 faces e não impressionados, destinados a aplicação dental ou médica, tinham como fator principal de diferenciação o tamanho e as especificações técnicas dos equipamentos radiológicos a que eram destinados.

Tais informações constam de carta que apresentou à fiscalização em 09/05/2002, acompanhando as planilhas de custos dos produtos selecionados, em atendimento ao Termo de Constatação e Intimação nº 004/2002 (fls. 536 a 538).

Pela análise das afirmações contidas na carta acima mencionada, pode-se perceber que trata-se de diversos produtos diferentes: papel fotográfico colorido com tamanhos diferentes e superfícies de acabamento diferentes; filmes de raio-X para aplicação dental; filmes de raio-X para aplicação médica com tamanhos diferentes e com especificações técnicas para serem utilizados em equipamentos radiológicos diferentes.

As operações mencionadas, efetuadas no “rolo-master”, tanto para o papel fotográfico, quanto para o filme de raio-X, são caracterizadas como operações de industrialização (beneficiamento), e os produtos resultantes são outros produtos, mesmo que não sejam alteradas a natureza e a finalidade do “rolo-master”.

No caso dos filmes de raio-X ainda temos a diferença, mencionada textualmente pela contribuinte: “são destinados a aplicação dental ou médica, tendo como fator principal de diferenciação o tamanho e as especificações técnicas de equipamentos radiológicos a que são destinados”.

Desse modo, não resta dúvidas de que estavam sendo analisados diferentes produtos industrializados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Há outros elementos que comprovam que está se trabalhando com vários produtos:

- a) cada um tem um determinado preço praticado nas operações de exportação, conforme se verifica na planilha de fl. 538;
- b) nessa mesma planilha, pode-se verificar que, do mesmo modo, os custos de cada produto são diferentes.

A alocação dos custos foi feita pela contribuinte, a qual serviu de base para a apuração dos preços parâmetros, por produto, conforme demonstrado no Termo de Verificação Parcial (fls. 794 e 795).

Desse modo, a fiscalização mantém a apuração dos preços praticados, dos preços parâmetros e dos ajustes, todos demonstrados no Termo de Verificação Parcial e suas planilhas (fls. 797 a 815).

2) sua margem de lucro é superior aos 15% exigidos pela legislação

Como já mencionado no Termo de Verificação Fiscal e neste Relatório Conclusivo, a apuração do preço parâmetro, de cada produto, seguiu o determinado no artigo 19, § 30, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, com a metodologia determinada pelo artigo 24 da IN SRF nº 38/97.

3.2) DA MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, a contribuinte o fez às fls. 1123 a 1164, expondo o seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

3.2.1) DOS PRODUTOS IMPORTADOS PRONTOS PARA REVENDA – MÉTODO PRL

A Auditora Fiscal reconheceu seu erro, e retificou seus cálculos, diminuindo a exigência.

A impugnante, todavia, não concorda com a manutenção da exigência que remanesceu, uma vez que o erro cometido, na determinação do montante devido (e mesmo se devido), acarreta a nulidade da Auto de Infração no que se refere a esse item da autuação. Nesse sentido, temos decisões do Conselho de Contribuintes (fls. 1128 e 1129).

E, uma vez declarado nulo o lançamento, em razão de vício essencial (e não formal), não há como emendá-lo após o prazo de decadência, que, aqui, não se interrompe.

Como vem decidindo o Conselho de Contribuintes, a alteração de critérios para a quantificação da base tributável constitui novo lançamento, sujeito à decadência.

3.2.2) DAS MATÉRIAS-PRIMAS – MÉTODO PIC

Na sua manifestação acerca desse quesito da diligência, a Auditora Fiscal cita o artigo 26 da IN SRF nº 38/97. Faltou dizer, no entanto, que dois ou mais bens são comparáveis se cumprirem, simultaneamente, todos os requisitos de similaridade do citado artigo. Se um só dos requisitos não for atendido, os bens (no caso, as gelatinas) não ser comparados, e a autuação eu tiver como base o método PIC deve ser cancelada.

Da natureza



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327-003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

A Auditora Fiscal sustenta, basicamente, que dois bens têm a mesma natureza quando tiverem a mesma descrição e a mesma classificação fiscal NCM. Não têm.

A Auditora Fiscal baseia-se no Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543/2002), nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (aprovadas pela IN SRF nº 157/2002).

Cabe aqui dizer, antes de tudo, que a utilização de critérios aduaneiros para a classificação de mercadorias é totalmente impróprio na seara dos preços de transferência.

Uma mercadoria pode ser similar a outra para fins aduaneiros, e, ao mesmo tempo, serem dissimilares para fins de aplicação de preços de transferência, o que torna a aproximação de conceitos totalmente inconciliáveis. É perfeitamente possível que duas mercadorias dissimilares recebam a mesma classificação fiscal.

Comprovada a desconformidade de um só dos requisitos fixados pela IN SRF nº 38/97, já é o bastante para demonstrar que as gelatinas não são similares entre si. Mesmo assim, a impugnante se manifesta também em relação aos demais.

Da função

Aqui, a Auditora Fiscal limita-se a especular que: "todas as gelatinas, tanto as adquiridas de pessoa vinculada, como as adquiridas de terceiros independentes, possuem a mesma função: são usadas na preparação de emulsão fotográfica (...) como estrutura física para alguns componentes do material fotográfico".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Genericamente falando, todas as gelatinas têm a mesma função: são usadas como estrutura física para alguns componentes do material fotográfico, devendo ser ressalvado, contudo, que cada gelatina é destinada, exclusivamente, à fabricação de um componente (uma camada) específico da estrutura.

Em outras palavras, podemos dizer também, com maior acerto técnico, que as gelatinas têm funções diferentes, porque cada uma tem como função específica a formação de uma determinada camada (são 7, ao todo) da emulsão fotográfica.

Da substituição mútua

Do acima exposto, resulta que uma gelatina não pode substituir a outra na função que lhe é própria. A substituição, se fosse possível, resultaria num filme imprestável.

No raciocínio da Auditora Fiscal, se, genericamente falando, uma gelatina tem a mesma função da outra, então podem substituir-se mutuamente.

Ora, se mercadorias com a mesma função podem, obrigatoriamente, substituir-se mutuamente na função a que se destinam, não haveria porque o artigo 26 da IN SRF nº 38/97 ter determinado expressamente que apenas podem ser consideradas similares as mercadorias que, simultaneamente, atenderem a ambos os requisitos. A referida IN assim determina porque há diferença entre ter a mesma função e ter a capacidade de substituição mútua.

Cada gelatina é designada para fabricação de um componente específico, pois, em decorrência de suas especificidades, interagem de formas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

diferentes com as outras matérias-primas, não podendo, portanto, substituir-se mutuamente.

Destaque-se que em nenhum momento a Auditora Fiscal rebateu um só dos argumentos apresentados na impugnação.

A impugnante junta a foto aumentada de dois filmes fotográficos, em que se pode notar nitidamente as diferenças de qualidade entre um e outro, quando se ousa substituir a gelatina usada numa camada específica por outra.

Das especificações técnicas equivalentes

Para sustentar que as gelatinas importadas de terceiros e de pessoas vinculadas têm especificações técnicas equivalentes, a Auditora Fiscal afirma que não busca especificações iguais, mas equivalentes.

Afirma ainda que o que a impugnante chama de especificações diferentes são, na verdade, "parâmetros diferentes".

Não esclarece o que, na sua acepção, é "especificação", nem tampouco o que é "parâmetro", nem a razão para afirmar que é possível ter parâmetros diferentes para produtos com especificações técnicas equivalentes.

Afirma, ainda, também sem se justificar, que as diferenças apontadas pela impugnante, no que se refere ao tipo de matéria-prima (osso bruto), ao rendimento das extrações, à economia de escala (tamanho de lote), do ciclo de tempo de produção, etc., não se traduzem em especificações técnicas diferentes, mas sim em diferenças de natureza física e conteúdo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Há aí uma evidente confusão de conceitos por parte da Auditora Fiscal, que chama de diferenças de natureza física e de conteúdo o que é, na verdade, uma óbvia diferença de especificações técnicas.

Ao menos a Auditora Fiscal admitiu que as gelatinas têm natureza distinta, o que já é suficiente para atestar a ausência de similaridade entre elas. Isso já havia sido quase confessado na página 20 do Termo de Verificação Parcial (fl. 774), quando a Auditora Fiscal afirma que: "temos, é verdade, tipos diferentes de gelatinas, fato que também se verifica na mercadoria adquirida de pessoa vinculada".

Claro que, nesta ocasião, a admitida diferença de natureza física e de conteúdo está sendo usada para afirmar que a sua constatação poderia ser ventilada para inimizá-la a aplicação do método pela realização de ajustes nos preços praticados, tal como o artigo 80, da IN SRF nº 38/97.

Ora, fosse esse realmente o caso, quem deveria realizar ajustes nos preços praticados deveria ter sido a própria fiscalização, eis que encarregada da verificação da adequação de preços, por inércia do contribuinte (artigo 39, da IN SRF nº 38/97).

Similaridade - conclusões

Por todo o exposto, a impugnante não pode ser compelida ao recolhimento dos valores supostamente devidos a título de IRPJ e CSLL, com fulcro exclusivamente na suposição de que a gelatina importada de pessoas vinculadas é similar à importada de terceiros, suposição esta que se afasta quando analisados os elementos de prova.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

3.2.3) DAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO – MÉTODO CAP

Da Dispensa de Comprovação

Em sua resposta, em nenhum momento a Auditora Fiscal nega que a impugnante auferiu rentabilidade superior a 5% nas exportações destinadas a pessoas vinculadas.

Nenhum dos argumentos sustentados pela Auditora Fiscal são verdadeiros e/ou impedem o usufruto do benefício.

A impugnante desconhece a lei, instrução normativa, portaria ou qualquer outro ato normativo relacionado à regulamentação dos preços de transferência, no qual esteja escrito, ou mesmo sugerido, que, para usufruir a dispensa de comprovação, é necessário primeiro requerer tal benefício à Receita Federal, para somente depois (sendo positiva a resposta) usufruir dele.

E, à exceção da DIPJ, não há outra declaração, modelo de requerimento ou de anexo que o contribuinte deva preencher para fazer uso da dispensa de comprovação.

Simplesmente, a empresa que comprovar haver apurado lucro líquido decorrente das receitas de vendas nas exportações para pessoas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, 5% do total dessas receitas, não está sujeita à determinação de preços parâmetro por qualquer método, inclusive o CAP.

A afirmação de que a fiscalização não está obrigada a verificar a adequação do contribuinte ao benefício é totalmente inadequada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Em nenhum momento a Auditora Fiscal perguntou objetivamente se a impugnante fazia jus à salvaguarda, como quer, agora, fazer parecer.

A Auditora Fiscal sabia que a impugnante fazia jus à salvaguarda.

Como último argumento tendente a salvar seus Autos de Infração, a Auditora Fiscal “informa” que a Declaração apresentada pela impugnante, como prova de estar sob o benefício do artigo 33 da IN SRF nº 38/97, não atende ao exigido em sua regulamentação (§§ 10 e 2), sem explicar porque.

O §10 do citado dispositivo regulamentar determina que o lucro líquido das exportações deve ser apurado de acordo com o artigo 187 da Lei nº 6.404/76 e o artigo 194 do R1R194.

A impugnante desconhece em qual dispositivo, parágrafo, inciso, alínea, ou “caput” está descrito o mandamento no qual a Auditora Fiscal se baseou para apenas informar que a impugnante descumpriu as normas de preços de transferência.

E óbvio que não há obrigatoriedade de se manter uma Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) apartada, que segregue o resultado das exportações (as destinadas a pessoas vinculadas), desde que todos os elementos que concorram para a medição da rentabilidade dessas exportações estejam disponíveis para conferência.

Este, aliás, é o verdadeiro sentido do § 10, do artigo 33, da IN SRF nº 38/97: determinar que cada valor tomado como base para comprovação da rentabilidade das operações com pessoa vinculada tenha partido da DRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Se a Auditora Fiscal tem (ou tinha) dúvidas de que os valores correspondentes às receitas de exportação, ou aos custos diretos e indiretos (todos relacionados pela impugnante) declarados correspondem à verdade, poderia ter simplesmente consultado a contabilidade em que esses valores se apóiam. Poderia, e não o fez, ter aproveitado esta ocasião, esta diligência, para, em campo, investigar a confiabilidade dos livros contábeis e fiscais da impugnante.

Da prova pelo CAP

Ao adotar como parâmetro de preços o método CAP, a Auditora Fiscal o fez de maneira tal como se a impugnante houvesse apresentado seus custos de produção por cestos de produtos, quando, na verdade, o agrupamento fez-se, regularmente, produto a produto.

A lógica seguida pela Auditora Fiscal é a de que, se o acabamento (ou o corte em mais de um tamanho) é considerado operação de industrialização, então é porque dessas operações resultam produtos distintos um do outro.

Ora, no controle de preços de transferência, para as operações de exportação, não importa se um produto é industrializado, ou não.

Também não é verdade que a legislação de preços de transferência aceita cegamente o conceito de industrialização da legislação do IPI.

Destaque-se que, em nenhum momento, a Auditora Fiscal rebateu o principal argumento da defesa, no sentido de que o custo de produção de um filme fotográfico é, na verdade, o custo de produção de seu "rolo master".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

São falaciosas as afirmações da Auditora Fiscal no sentido de que os custos de cada produto são diferentes. Um mesmo produto, cortado em tamanhos diferentes, mas produzido a partir de uma mesma ordem de produção, não têm custos diferentes.

Também é falacioso o argumento de que os cortes têm preços de venda diferentes entre si. A determinação dos preços de venda é guiada por fatores de mercado, e não exclusivamente em função dos custos de produção.

Por todo o exposto, a impugnante demonstra que não assiste razão à fiscalização quando afirma que a alocação de custos havia sido feita por cestos de produtos, quando, na verdade, foi feita produto a produto.

Como desdobramento lógico, a impugnante reafirma que, na hipótese de lhe ser negada a salvaguarda do artigo 33 da IN SRF nº 38/97, seja então aceita a demonstração de que atingiu margem de lucro superior aos 15% exigidos para a determinação de parâmetros de preços pelo método CAP, seguindo a alocação de custos conforme critérios acima descritos.

4) DECISÃO DA DRJ

A decisão da 10ª Turma da DRJ em São Paulo – SP, registrada no acórdão nº 6.450, de 02 de fevereiro de 2005 (fls. 1168a 1207), pode ser bem entendida e resumida a partir da sua ementa, cuja redação segue abaixo transcrita:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-Calendário: 1997



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Ementa: AUTOS DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Eventuais equívocos na determinação do montante devido não acarretam nulidade dos Autos de Infração, mas apenas alteração do lançamento.

DOS MÉTODOS DE APURAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E DOS EVENTUAIS AJUSTES. Não sendo indicado o método de apuração dos preços de transferência, os auditores fiscais encarregados da verificação poderão determiná-los com base em outros documentos de que dispuser, aplicando um dos métodos previstos na legislação.

PRODUTOS IMPORTADOS PRONTOS PARA REVENDA. MÉTODO PRL. CORREÇÃO DE CÁLCULOS. Constatado equívoco no cálculo dos ajustes, o qual não acarreta a nulidade do lançamento, corrige-se a falha e exonera-se parte da exigência.

MATÉRIAS-PRIMAS E OUTROS INSUMOS. MÉTODO PIC. EXIGÊNCIA DE SIMILARIDADE. Na apuração de ajustes efetuados pelo método PIC (Preços Independentes Comparados), apura-se o preço parâmetro com base nos preços de bens, idênticos ou similares, adquiridos de terceiros independentes. Não se tratando de bens idênticos, e não logrando a fiscalização comprovar a similaridades dos bens comparados, exonera-se a exigência.

OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. Não logrando a contribuinte comprovar estar dispensada da apuração dos preços de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

transferência, mantém-se a exigência, calculada nos termos da legislação vigente.

Em relação às operações de exportação, entende a DRJ que a simples declaração em DIPJ ou a apresentação de documentação emitida pelo contador da empresa, sem respaldo em documentos contábeis (fls. 1053), não é o suficiente para comprovar que a KODAK faz jus aos benefícios de que tratam os arts. 33 e 34 da IN SRF nº 38/1997

Quanto ao argumento da KODAK de que a empresa não trabalhara com "cesto de produto", mas sim produto a produto, entende a DRJ que, de acordo com a planilha de fls. 536 a 538, a KODAK trabalhou com cesto de produto, mas que independentemente disso a fiscalização fez a apuração tomando por base produto a produto. Entende, ainda, que o argumento da KODAK é irrelevante, eis que a d. fiscalização segregou as mercadorias exportadas produto a produto.

Por fim, ainda em relação às exportações, entendeu a DRJ que a margem de lucro de 15% praticada pela KODAK, além de irrelevante, eis que é apenas uma parcela a ser adicionada a outras para se obter o preço parâmetro, não foi comprovada.

5) RECURSO VOLUNTÁRIO E RECURSO DE OFÍCIO

Da decisão proferida a 10ª Turma da DRJ em São Paulo – SP, recorreu de ofício em relação à parte do lançamento julgada improcedente, no caso, o crédito tributário constituído pelo método PIC.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Em relação aos demais pontos, recorre a KODAK a este Egrégio Colegiado ratificando os argumentos já suscitados em sede de impugnação e cuja transcrição julgo desnecessária.

Apenas em relação à comprovação do cumprimento da condição estabelecida pelos arts. 33 e 34 da IN SRF nº 38/1997 para estar desobrigada a efetuar controle de preços de transferência, a KODAK juntou às fls. 1260 a 1474 planilha mediante a qual pretende demonstrar que sua receita líquida de exportação é superior a 5% da sua receita total de exportação. Nenhuma nota foi acrescida a essa planilha para explicar e demonstrar a origem dos valores ali registrados.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

V O T O

Conselheiro - NATANAEL MARTINS, Relator.

O recurso é tempestivo, dele, portanto, tomo conhecimento.

A matéria em debate – Preços de Transferência -, como se sabe, é nova tanto em razão de sua recente instituição quanto, sobretudo, em razão de que somente agora litígios da espécie estão chegando a este Conselho de Contribuintes que, em sede administrativa, ao fim e ao cabo dos longos debates que certamente se seguirão, deverá fixar seu entendimento sobre os diversos aspectos que cercam a temática em questão.

Pois bem, neste caso concreto, em que há várias questões a serem enfrentadas e decididas pelo Colegiado, uma delas, a meu ver, ainda não tem condições de ir a julgamento.

Com efeito, se é certo que a dispensa de comprovação de que trata o art. 33 da IN SRF 38/97, para efeitos de cálculo de preços de transferência, é da pessoa jurídica, o fato é que esta faculdade, diversamente do que sustentado pela fiscalização, não estaria a reclamar prévia solicitação à administração.

A recorrente, não obstante possa não ter prontamente colaborado com a fiscalização durante os seus trabalhos, indicou em sua DIPJ a condição de que estaria sob o amparo do referido art. 33, bem como anexou aos autos do processo "Demonstrativo e respectiva Declaração" em que procura comprovar que estaria dispensada da comprovação dos métodos de preços de transferência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

Releva notar, entretanto, que, a teor do art. 33 e §§ da IN SRF 38/97, abaixo transcrito, a prova da dispensa de comprovação, como já anotado, é da pessoa jurídica:

Dispensa de Comprovação

Art. 33. A pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido, antes da contribuição social sobre o lucro líquido e do imposto de renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, cinco por cento do total dessas receitas, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, no mesmo período, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação.

§ 1º Para efeito deste artigo, o lucro líquido correspondente às exportações para empresas vinculadas será apurado segundo o disposto no art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e no art. 194 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994.

§ 2º Na apuração do lucro líquido correspondente a essas exportações, os custos e despesas comuns às vendas serão rateados em função das respectivas receitas líquidas.

Assim, apesar de a recorrente evidentemente não estar obrigada a escriturar uma específica demonstração de resultados do exercício – **DRE**, desvinculada da **DRE** oficial, a verdade é que, como já dito, deve demonstrar ter



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

apurado, nas exportações, lucro líquido em valor equivalente a, no mínimo, cinco por cento do total dessas receitas.

E essa demonstração de lucro líquido, embora sem formulário específico, deve ser apurada segundo o disposto no art. 187 da Lei 6.404/76 e no art. 194 do RIR/94, sendo certo que na apuração do lucro líquido correspondente a essas exportações, os custos e despesas comuns às vendas serão rateados em função das respectivas receitas líquidas.

O Demonstrativo anexado aos autos do processo, que estaria a demonstrar que a recorrente estaria dispensada da comprovação dos cálculos de preços de transferência, conquanto possa ter sido extraído da **DRE** oficial, por si só não permite essa verificação, muito menos se comparado com os documentos anexados aos autos do processo na fase recursal.

Seja como for, à recorrente não foi dado o direito de confirmar que, de fato, a Demonstração apresentada, "alimentada" a partir das contas de sua **DRE** e segundo os critérios prescritos na IN, efetivamente atestaria que estaria dispensada da indigitada comprovação.

Nesse contexto, como no processo administrativo vige o princípio da verdade material, como no caso em questão, por si só tormentoso, não houve, a meu ver, a sua efetiva busca - que facilmente poderia ter sido resolvido mediante intimação à recorrente para que esta, a partir de sua **DRE**, "amarrasse" os números apresentados em sua Demonstração e não, naturalmente, pela imposição desse mister à fiscalização, como quer a recorrente -, proponho a conversão do presente julgamento em diligência para que a repartição de origem:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

1. Intime a recorrente para que esta, a vista de sua **DRE** e da Demonstração que elaborou, comprove que, efetivamente, o lucro líquido apurado nas exportações teria sido, no mínimo, equivalente a cinco por cento do total dessas receitas;

1.1. Intime a recorrente para que a Demonstração, feita a partir da **DRE**, esteja perfeitamente “amarrada” por contas, sub-contas etc., dispostas em razão de cada item discriminado na referida demonstração;

1.2. Intime a recorrente para que esta, relativamente aos custos e despesas comuns, a par da “amarração” que deve ser feita a partir da **DRE** por contas, sub-contas etc., detalhe, fundamentando, os critérios que presidiram cada espécie de rateio feito.

1.3. Se necessário, além dos quesitos requeridos por esta Resolução, que determine à autoridade administrativa encarregada de sua execução para que esta promova a realização de outros quesitos que porventura julgar imprescindíveis ao deslinde da questão.

2. Feita a Demonstração na forma estipulada nesta resolução, que determine à autoridade encarregada de sua execução a verificação de sua exatidão, fazendo as devidas considerações.

Por fim, executada a diligência requerida, que se dê ciência à recorrente de seu resultado para que esta, querendo, faça suas considerações, retornando-se após os autos a este Colegiado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003792/2002-00
Resolução nº : 107-0.577

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 25 de janeiro de 2006.

Natanael Martins
NATANAEL MARTINS