



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Recurso nº : 145738 – EX OFFICIO E VOLUNTÁRIO

Matéria : IRPJ e CSLL - Exs.: 1999 e 2000

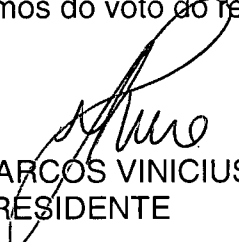
Recorrentes : 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I e KODAK BRASILEIRA  
COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA

Sessão de : 25 DE JANEIRO 2006

RESOLUÇÃO Nº 107-0.578

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

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 : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

Recurso nº : 145.738

Recorrentes : 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I 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 os anos de 1998 e 1999 no valor de R\$ 9.352.583,44 (nove milhões, trezentos e cinquenta e dois mil, quinhentos e oitenta e três reais e quarenta e quatro centavos) e R\$ 3.781.110,76 (três milhões, setecentos e oitenta e um mil, cento e dez reais e setenta e seis centavos), respectivamente, incluindo juros SELIC e multa de ofício de 75%.

De acordo com o Termo de Verificação Final (fls. 1237 a 1426), a fiscalização levada a efeito junto à KODAK teve a finalidade de verificar a correta apuração dos preços de transferência nos anos-calendários de 1997 a 1998, sendo certo que a fiscalização atinente ao ano de 1997 foi objeto do processo nº 16327.003792/2002-00.

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 narrar a seguir.

### **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 : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

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 1998 – 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. 1247 e 1248.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

A partir dos produtos cujo preço praticado supera o preço parâmetro obtido segundo o método PRL (fls. 1249 a 1254), a d. fiscalização efetuou o ajuste do lucro real e da base de cálculo da CSLL no total de R\$ 154.772,76.

*1.1.2) PRODUTOS IMPORTADOS PARA REVENDA NO ANO-CALENDÁRIO DE 1999  
– MÉTODO PRL*

Aplicada a mesma metodologia utilizada em relação ao ano-calendário de 1998, a fiscalização verificou que nenhum produto apresentou preço praticado superior ao preço parâmetro obtido pelo método PRL, razão pela qual nenhuma ajuste a esse título foi efetuado no ano de 1999.

*1.1.3) PRODUTOS IMPORTADOS PARA REVENDA NO ANO-CALENDÁRIO DE 1997  
E REVENDIDOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 1998 – MÉTODO PRL*

Na ação fiscal do ano-calendário de 1997, foi constatado que, para alguns produtos, os preços praticados pela KODAK, em suas aquisições decorrentes de operações de importação com pessoas vinculadas, eram superiores àqueles apurados pela adoção do método PRL, em conformidade com o artigo 12 da IN SRF nº 38/97.

De acordo com a d. fiscalização, na apuração do ano-calendário de 1997 (processo nº 16327.003792/2002-00), foram ajustadas apenas as quantidades importadas e revendidas naquele ano-calendário.

Por outro lado, ainda segundo a d. fiscalização, as quantidades importadas e não revendidas em 1997 geraram, no ano-calendário de 1998, um valor resultante do excesso do custo computado nos resultados da empresa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

Os produtos que tiveram ajustes ao lucro real e à base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 1997, e que apresentaram saldo para o ajuste no ano-calendário de 1998 estão relacionados à fl. 1260.

A d. fiscalização apresenta, às fls. 1261 a 1278, 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 1998 referentes às importações efetuadas no ano-calendário de 1997.

Com base nos valores dos ajustes de cada produto, 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 de fls. 1279.

O ajuste ao lucro real e à base de cálculo da CSLL foi apurado pela fiscalização conforme o art. 50, da IN SRF nº 38/97, totalizando o montante de R\$ 94.424,56.

*1.1.4) PRODUTOS IMPORTADOS PARA REVENDA NO ANO-CALENDÁRIO DE 1998 E REVENDIDOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 1999 – MÉTODO PRL*

Segundo o termo de verificação apresentado pela autoridade fiscal, aa apuração do ano-calendário de 1998, foram ajustadas apenas as quantidades importadas e revendidas naquele ano-calendário.

Por outro lado, as quantidades importadas e não revendidas em 1998 geraram, no ano-calendário de 1999, um valor resultante do excesso do custo computado nos resultados da empresa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97  
Resolução nº : 107-0.578

Os produtos que tiveram ajustes ao lucro real e à base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 1998, e que apresentaram saldo para o ajuste no ano-calendário de 1999 estão relacionados às fls. 1281.

A fiscalização apresenta, às fls. 1282 a 1287, 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 1999, referentes às importações efetuadas no ano-calendário de 1998.

Com base nos valores dos ajustes de cada produto, 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 d. fiscalização apresenta a consolidação às fls. 1288.

O ajuste ao Lucro Real e à Base de Cálculo da CSLL foi apurado conforme o art. 50, da IN SRF nº 38/97, totalizando o montante de R\$ 12.180,40.

*1.1.5) IMPORTAÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E OUTROS INSUMOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 1998 — 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97  
Resolução nº : 107-0.578

---

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 foi possível a identificação de operações entre pessoas independentes, pois todos os importadores de mercadorias idênticas, ou similares, pertencem a grupos multinacionais, ou seja, também adquiriram as mercadorias de suas vinculadas.

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. 368 a 370). Não foi possível a obtenção das informações, conforme MEMO/ADIRF-WAS nº 184, de 01/10/2002 (fls. 427).

Assim, de acordo com o relatório da fiscalização, não foi possível efetuar a apuração dos preços de transferência das matérias-primas, com exceção da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

mercadoria "gelatina própria para preparação de emulsão fotográfica com alto teor de pureza" (13 tipos analisados, fl. 1296), conforme se vê a seguir.

Inicialmente, a d. fiscalização traz, às fls. 1291 e 1292, algumas definições técnicas relacionadas com a matéria.

Analisando as operações de importação do ano-calendário de 1998, 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. 1292).

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. 7 a 31 do anexo 1) estão resumidas às fls. 1293 e 1294.

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97  
Resolução nº : 107-0.578

A partir disso, a autoridade fiscal traz, às fls. 1295, definições do termo "gelatina", e afirma que todas as gelatinas importadas pela KODAK (de vinculadas, e de não vinculadas) possuem a mesma natureza: a "osseina".

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 1998, as quantidades resumidas na tabela de fls 1296, conforme importações registradas no SISCOMEX e nas fichas de movimentação de estoque (fls. 32 a 38, do anexo 1). Por essa tabela, verifica-se que 20,74% do total importado é composto de mercadorias adquiridas de pessoas não vinculadas. Se houve importação para contribuinte consumo na produção, 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 considera tais mercadorias similares àquelas importadas de pessoas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

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. 32 a 38 do anexo), 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 1997. Também foi segregado o saldo final apurado em 31/12/98.

A d. fiscalização apresentou, então, às fls. 1299, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

A fiscalização apresenta, às fls. 1301 a 1313, as tabelas de apuração dos — preços praticados, dos preços parâmetros e do 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 1998. Foi constatado ajuste para 11 dos 13 tipos de gelatina (fls. 1314).

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. 1314.

O ajuste no Lucro Real e na Base de Cálculo da CSLL foi apurado conforme o art. 50, da IN SRF nº 38/97, totalizando o montante de R\$ 1.028.189,80.

*1.1.6) IMPORTAÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E OUTROS INSUMOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 1997 VENDIDOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 1998 — MÉTODO PIC*

Na ação fiscal do ano-calendário de 1997, foi constatado que, para algumas gelatinas, os preços praticados pela contribuinte, em suas aquisições decorrentes de operações de importação com pessoas vinculadas, eram superiores àqueles apurados com a adoção do método PIC, em conformidade com os art. 60, da IN SRF nº 38/97.

Na apuração do ano-calendário de 1997 (processo nº 16327.003792/2002-00), foram ajustadas apenas as quantidades importadas e revendidas naquele ano-calendário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

Por outro lado, as quantidades importadas e não vendidas em 1997 em \_\_\_\_\_ geraram, no ano-calendário de 1998, um valor resultante do excesso do custo computado nos resultados da empresa.

De acordo com a d. fiscalização, os produtos que tiveram ajustes ao lucro real e à base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 1997, e que apresentaram saldo para o ajuste no ano-calendário de 1998, estão relacionados às fls. 1317.

A fiscalização apresenta, às fls. 1318 a 1325, as tabelas dos referidos produtos, as quais demonstram a apuração dos preços praticados, dos preços parâmetros e dos ajustes no Lucro Real e na Base de Cálculo da CSLL no ano-calendário de 1998 referentes às importações efetuadas no ano-calendário de 1997.

Assim, com base no valor de cada tipo de gelatina, demonstrado na Tabela de Apuração dos Preços Praticados, dos Preços Parâmetros e dos Ajustes a serem efetuados no Lucro Real e na Base de Cálculo da CSLL, a Auditora Fiscal apresenta a consolidação às fls. 1326.

O ajuste no Lucro Real e na Base de Cálculo da CSLL foi apurado conforme o art. 50, da IN SRF nº 38/97, totalizando o montante de R\$ 150.467,72.

*1.1.7) IMPORTAÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E OUTROS INSUMOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 1998 VENDIDOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 1999 — MÉTODO PIC*

Tal como relatado no item anterior, aa apuração do ano-calendário de 1998 foram ajustadas apenas as quantidades importadas e vendidas naquele ano-calendário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

Desse modo, segundo a d. fiscalização, as quantidades importadas e não vendidas em 1998 geraram, no ano-calendário de 1999, um valor resultante do excesso do custo computado nos resultados da empresa.

Os produtos que tiveram ajustes ao lucro real e à base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 1998 e que apresentaram saldo para o ajuste no ano-calendário de 1999 estão relacionados às fls. 1328.

A fiscalização apresenta, às fls. 1329 a 1338, as tabelas dos referidos produtos, as quais demonstram a apuração dos preços praticados, dos preços parâmetros e dos ajustes no Lucro Real e na Base de Cálculo da CSLL no ano-calendário de 1999, referentes às importações efetuadas no ano-calendário de 1998.

Com base no valor dos ajustes de cada produto, demonstrados nas 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, a Auditora Fiscal apresenta a consolidação às 1339.

O ajuste no Lucro Real e na Base de Cálculo da CSLL foi apurado conforme o art. 50, da IN SRF nº 38/97, totalizando o montante de R\$ 47.747,76.

*1.1.8) IMPORTAÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E OUTROS INSUMOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 1999 — MÉTODO PIC*

A Auditora Fiscal não faz qualquer referência às matérias-primas e outros insumos importados em 1999 e contabilizados como custo nesse mesmo ano.

1.2) OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO

1.3)



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

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 § 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. 1067 a 1077).

Às fls. 1341 a 1344, a d. fiscalização 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 Seleccionadas, que apresentam a apuração dos preços praticados de cada produto, foram apresentadas à KODAK em 30/06/2003 (fls. 1067 a 1077).

Apresentada a planilha de custos das mercadorias seleccionadas, pela KODAK, a d. fiscalização apurou o custo médio praticado (fls. 1078 a 1080).

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

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.

Foram elaboradas, então, tabelas específicas para cada espécie de produto: Filme para raio-X sensibilizado, Filme Kodacolor, Papel sensibilizado Edge, Papel sensibilizado Royal, Papel sensibilizado Supra e Produtos químicos.

Para cada espécie, foram apurados os preços praticados e os preços parâmetros, que foram comparados para identificar o cumprimento das regras atinentes à legislação de preços de transferência.

Às fls. 1345 a 1357, a fiscalização apresenta as Tabelas de Apuração dos Preços Praticados e dos Preços Parâmetros e o Comparativo dos anos-calendário de 1998 e 1999.

Os produtos que apresentaram preços praticados inferiores aos preços parâmetros apurados estão relacionados às fls. 1358 (anos-calendário de 1998 e 1999).

A fiscalização apresenta, às fls. 1359 a 1419, os valores que devem ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real, do lucro da exploração e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 1997 referentes aos bens exportados pela contribuinte para pessoas jurídicas vinculadas nos anos-calendário de 1998 e 1999.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

O valor da receita a ser adicionada foi apurado conforme o art. 20, da IN SRF nº 38/97, totalizando os montantes de R\$ 5.238.522,66 (1998) e R\$ 8.041.322,29 (1999).

## **2) DA IMPUGNAÇÃO**

Cientificada do Auto de Infração, a KODAK apresentou a Impugnação de fls. 1444 a 1512 argüindo, em síntese, o quanto segue:

Preliminarmente, sustenta a KODAK, primeiramente, que deixara de efetuar ajustes de preços de transferência nos anos de 1998 e 1999 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 de exportação destinada a pessoas vinculadas.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

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

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.

Ao iniciar os procedimentos para verificação dos preços de transferência para os anos-calendário de 1998 e 1999, a Auditora Fiscal primeiro constatou que parte dos bens importados em 1997 não foi revendida no mesmo período, mas sim em 1998.

Passou, então, à verificação da existência de ajustes a efetuar nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seguindo um procedimento tão simples quanto equivocado:

a) resgatou a média aritmética unitária do preço de importação em 1997, o chamado preço praticado;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

-b)—comparou o preço praticado com o parâmetro de preço então calculado com base nos preços de revenda também em 1997;

c) o virtual excesso de custo unitário apurado foi multiplicado pelas quantidades de bens que permaneciam em estoque em dezembro de 1997.

Alega a KODAK que o procedimento então adotado em 1997 para determinação do preço praticado contém um erro gritante.

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 os preços de transferência.

Mesmo antes da publicação da IN SRF nº 32/2001, essa era a orientação da Receita Federal, sugerida através da 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 : 16327.003896/2003-97  
Resolução nº : 107-0.578

— - - A própria Auditora Fiscal alterou o critério que adotou em 1997 para os anos-calendário de 1998 e 1999, ou seja, para a determinação do preço praticado nesses períodos converteu os bens importados pela cotação do dólar na data do desembaraço aduaneiro.

Além da taxa de conversão do dólar em real, repudia a KODAK o próprio ponto de partida para a determinação do preço parâmetro as vendas de 1997.

Sustenta a KODAK que se o que está em discussão é um potencial excesso de custo para uma mercadoria vendida em 1998, o preço de revenda a ser utilizado como parâmetro deve, também, ser o de 1998, ou, melhor dizendo, o preço parâmetro deve, obrigatoriamente, ser concomitante ao do período em que o custo dos bens importados impactou o resultado do período de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Prossegue dizendo que se for tomado como base um preço de revenda do ano imediatamente anterior, estaríamos partindo da premissa (equivocada) de que o preço efetivo de venda daquela mercadoria em 1998 foi o mesmo da de 1997, o que não é minimamente razoável.

Finaliza argüindo que a d. fiscalização distorceu o preço parâmetro porque adotou, como preço de venda de uma mercadoria revendida em 1998, a lucratividade média do ano anterior.

Esse mesmo critério equivocado foi estendido a fim de tributar o virtual excesso de custo em estoque do ano de 1998 para o ano de 1999.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

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

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) cumprisse, 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.

Embora todas essas gelatinas sejam extraídas através da aplicação de reagentes áaosseina, esses reagentes são previamente planejados para obtenção de uma ou outra gelatina.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

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, para 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, interagem 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97  
Resolução nº : 107-0.578

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 DIPJ/99 (ano-calendário de 1998), 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. O mesmo se pode dizer em relação ao ano-calendário de 1999.

Alegou na época que anexaria a respectiva demonstração de resultados, preparada para atestar que o lucro líquido correspondente às receitas de exportação para pessoas jurídicas vinculadas, nos termos dos §§ 1 e 20 do art. 33 da IN SRF nº 38/97, é superior a 5% do total das receitas, tal como foi devidamente consignado na DIPJ/99.

#### *2.3.2) DA PROVA PELO MÉTODO CAP*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

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 processo administrativo, juntados pela fiscalização. A título ilustrativo, a empresa apresenta os demonstrativos de fls. 1500 a 1502.

2.4) A PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS SOBRE A LEGISLAÇÃO INTERNA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

Dentre as operações de exportação lançadas, parte delas destinadas a pessoas vinculadas domiciliadas na Argentina, na França e na China.

Tendo em vista que o Brasil mantém Tratado Internacional para Evitar a Dupla Tributação com esses países, a KODAK tece, em sede de Impugnação, alguns comentários acerca dos tratados internacionais e sua relação com as regras de preços de transferência no Brasil.

Em linhas gerais, entende a empresa que, pelo princípio *arm's length*, somente se aplicam as regras especiais sobre preços de transferência quando for constatado que as transações entre as partes associadas foram realizadas em condições de favorecimento para qualquer delas. Isso significa que mesmo vinculadas, se as operações são efetivadas como se tratadas entre terceiros independentes, não há porque promover ajustes nos preços então praticados.

Alega que, diferentemente disso, a legislação brasileira (em especial a Lei nº 9.430/96) determina que sempre haverá ajuste nos preços praticados entre partes vinculadas quando estes destoarem de critérios rígidos de comparação, oferecidos pela própria legislação.

Assim, considerando que os tratados internacionais prevalecem sobre a legislação interna (artigo 98 do CTN), nos casos em que as operações sujeitas a controle de preços sejam efetuadas com países com os quais o Brasil mantém acordo para evitar a dupla tributação da renda, como é o caso de Argentina, China e França, pede a KODAK que seja afastada a aplicação da Lei nº 9.430/96.

### **3) DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

— 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. 1800 a 1848, a seguir sintetizado:

a) Justifique, para as mercadorias importadas em 1997, 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:

A fiscalização concorda que a metodologia utilizada não foi a correta, motivo pelo qual foram refeitos todos os cálculos (fls. 1803 a 1815).

b) manifeste-se a respeito das alegações da contribuinte acerca do equívoco na determinação dos preços parâmetros relativos a 1998 (importação em 1997 e revenda em 1998). e dos relativos a 1999 (importação em 1998 e revenda em 1999>:

Na pergunta nº 673 do Perguntas e Respostas — Pessoa Jurídica 2002, e correspondente resposta, consta:

*“673 — Na hipótese de um produto importado permanecer no estoque, eventual excesso de custo também permanecerá na conta Estoque para ser oferecido á tributação no mesmo período em que houver baixa do estoque?*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

*Sim, o excesso pago nas importações com empresas vinculadas somente deverá ser considerado nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL quando os correspondentes bens forem contabilizados como custos'~.*

Tomando como exemplo o período base de 1997, comparando o preço praticado nas importações de um determinado produto com o preço parâmetro, determinado com base nas vendas desse mesmo período (1997), verificou-se que:

a) há um excesso pago nas importações, com empresas vinculadas, considerado como excesso de custo;

b) há uma quantidade do produto que ficou em estoque; conseqüentemente, um excesso de custo que também permaneceu na conta Estoque;

c) o excesso de custo da conta Estoque, já quantificado pela diferença entre o preço praticado e o preço parâmetro, será considerado nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL quando a quantidade do produto, que ficou em estoque, for contabilizada como custos.

c) 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.

Foram extraídos, novamente, do sistema SISCOMEX os dados de todas as importações, efetuadas em 1997, das mercadorias que foram objeto de ajustes.

A fiscalização anexa, às fls. 1803 a 1815, as planilhas das importações efetuadas no ano-calendário de 1997.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

Com base nas Tabelas "Importações de Vinculadas — ano-calendário de 1997" (fís. 1803 a 1815), 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).

Com exceção da apuração dos preços praticados, refeita, a fiscalização mantém toda a argumentação para a apuração dos preços parâmetros contida no Termo de Verificação Final (fís. 1258 a 1260), consubstanciada pelas informações contidas no subitem "b" deste Relatório Conclusivo (fís. 1800 a 1802).

Os produtos que tiveram ajustes ao lucro real e à base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 1997 e que apresentaram saldo para ajuste no ano-calendário de 1998 estão relacionados à fl. 1816.

A fiscalização apresenta, às fls.. 1817 a 1832, 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 1998, referentes às importações efetuadas no ano-calendário de 1997.

Com base nos valores dos ajustes de cada produto, apurados nas 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 de fl. 1833, que apresenta, como novo valor do ajuste a ser efetuado, o montante de R\$ 80.985,46.

"Quanto à instrução do Presente processo, solicita-se à Auditora Fiscal autuante aue se manifeste acerca da alegação da KODAK de que as gelatinas importadas de sua coligada (Eastman Kodak Comoanv> e de terceiros (Croda Colloids



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

Ltd.. Sbi Svstem Bio Industries, e Nitta Gelatin 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 (NeM), 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 1998.

A Auditora Fiscal discorre, às fí. 1834 a 1839, de como a classificação fiscal de uma mercadoria pode fornecer informações sobre seu material constitutivo, sua natureza, da seguinte forma.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

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

Todas as gelatinas, tanto as adquiridas de pessoa vinculada, como as adquiridas de terceiros independentes, possuem a mesma função: são usadas na



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97  
Resolução nº : 107-0.578

preparação de emulsão fotográfica, como estrutura física para alguns componentes do material fotográfico.

A contribuinte havia informado, em 30/09/2003 (fi. 7, do Anexo 1) 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 (fi. 1487), a KODAK 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

mesmo processo produtivo de papéis fotográficos e de filmes de raio-X, motivando, assim, 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. 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.

Verifica-se nos documentos apresentados (Anexo 1, fí. 8 a 31) 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"*.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

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 KODAK (fl. 1489), 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.

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

\_\_\_\_\_ 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 1 da Ficha 22 — Resumo Operações com o Exterior, da DIPJ do ano-calendário de 1998, estar enquadrada nos artigos 33 e 34, da IN SRF nº 38/97. Embora na fl. 1493 a KODAK afirme que a mesma informação não consta da DIPJ do ano-calendário de 1999, pode-se verificar que declarou, também, estar enquadrada nos mesmos artigos, conforme Ficha 1 8A - Operações com o Exterior dessa DIPJ (fl. 160).

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 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 DIPJs, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

e s 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, 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.

Cientificada que a fiscalização estava adotando o método CAP para a apuração dos preços de transferência das operações de exportação dos referidos anos-calendário, e intimada a apresentar as planilhas de custo dos produtos selecionados, conforme Termo de Constatação e Intimação nº 002/2003, de 30/06/2003 (fís. 1067 a 1077), a empresa ainda não se manifestou quanto ao pleito da 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 KODAK, de que a dispensa de comprovação estava reconhecida, e, portanto, nenhum ajuste deveria ser exigido, carece de total amparo legal.

*b) mesmo se estivesse obrigada a demonstrar a adequação de seus*

*preços pelo método CAP. não haveria qualquer ajuste a ser feito, pois:*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

1) não trabalhou com "cesto de produtos" mas sim Produto--a  
produto, como requer a IN SRF nº 38/9 7:

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

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 foram dadas na época da ação fiscal do ano-calendário de 1997, e 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. Estão anexadas nas ffs. 536 a 538, do processo nº 16327.003792/2002-00.

Pela análise das afirmações contidas na carta acima mencionada, pode-se perceber que se trata 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

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.

O conceito clássico de produto industrializado, utilizado em qualquer situação e tributo, tem como base o Regulamento do IPI (artigos 30 e 40, do Decreto nº 4.544/2002).

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 do ano-calendário de 1998 (fl. 1079) e na de 1999 (fls. 1080);

b) nessas mesmas planilhas, pode-se verificar que cada produto é diferente.

A alocação dos custos foi feita pela contribuinte nas planilhas de fls. 1079 e 1080, as quais serviram de base para a apuração dos preços parâmetros.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

Desse modo, a fiscalização mantém a apuração dos preços praticados, dos preços parâmetros e dos ajustes, todos demonstrados no Termo de Verificação Final e suas planilhas (fis. 1345 a 1419).

*2) sua margem de lucro é superior à calculada nela Auditora Fiscal.*

Como já mencionado no Termo de Verificação Final 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 DA CONTRIBUINTE

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, o contribuinte o fez às fls.. 1850 a 1891, expondo o seguinte:

#### *3.2.1) DA TAXA DE CÂMBIO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS EM 1997 E REVENDIDAS EM 1998*

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

A empresa, 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. 1856).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

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) DETERMINAÇÃO DOS PARÂMETROS RELATIVOS A 1998  
(IMPORTAÇÃO EM 1997) E 1999 (IMPORTAÇÃO EM 1998)*

A Auditora Fiscal afirmou que não há impropriedade na determinação dos preços-parâmetro nos anos-calendário de 1998 e 1999, relativamente ao saldo em estoque das importações efetuadas, respectivamente, em 1997 e 1998.

O critério adotado pela Auditora Fiscal foi o de "casar" as importações de ano com as vendas do mesmo período, mesmo que parte dessas importações tenha sido vendida no ano-calendário subsequente.

Parece-nos óbvio, no entanto, que se estamos falando de um potencial excesso de custo para uma mercadoria vendida em 1998, o preço de venda a ser utilizado como parâmetro deve ser, também de 1998, ou seja, o parâmetro de preços deve, obrigatoriamente, ser concomitante ao do período em que o custo dos bens importados impactou o resultado do período de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Destaque-se que a justificativa da Auditora Fiscal foi a resposta à pergunta nº 673 (Perguntas e Respostas do ano-calendário de 2002 da SRF), ainda que fosse vinculante, não se relaciona com a falha apontada pela KODAK.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

O que foi alegado é que, nesses casos, o parâmetro de preços seja determinado com base nas revendas do exercício em que se der a baixa contábil, eis que, se tomarmos como base um preço de revenda do ano imediatamente anterior, estaríamos partindo da premissa de que o preço efetivo de venda daquela mercadoria em 1998 foi o de 1997, o que não é minimamente razoável.

*3.2.3) DAS MATÉRIAS-PRIMAS IMPORTADAS – 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 poderão ser comparados, e a autuação eu tiver como base o método PIC deve ser cancelada.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97  
Resolução nº : 107-0.578

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 empresa se manifesta também em relação aos demais.

Em relação à função das gelatinas, 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"*.

Genericamente falando, todas as gelatinas têm a mesma função: são usadas como estrutura física para alguns componentes do material fotográfico, devendo ser ressaltado, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97  
Resolução nº : 107-0.578

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, interação de formas 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 empresa 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

— Afirma ainda que o que a KODAK chama de especificações diferentes são, na verdade, *“parâmetros diferentes”*.

Não esclarece o que, na sua acepção, é “especificação”, 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 KODAK, 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.

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, 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 minimizar a aplicação do método pela realização de ajustes nos preços praticados, tal como determina o artigo 80, da IN SRF nº 38/97.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

-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).

Por todo o exposto, a KODAK não pode ser compelida ao recolhimento dos valores supostamente devidos a título de IRPJ e CSLL, com fuícro 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.

*3.2.4) DAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO - MÉTODO CAP*

Em sua resposta, em nenhum momento a Auditora Fiscal nega que a KODAK 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 empresa desconhece a lei, instrução normativa, portaria ou qualquer outro ato normativo relacionado à regulamentação dos preços de transferência, no qual esteja 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

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.

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

A Auditora Fiscal sabia que a KODAK fazia jus à salvaguarda, em relação aos anos-calendário de 1998 e 1999, pois a KODAK informou-lhe tal fato.

Tal declaração pode ser consultada à fí. 364 (cópia da mesma carta juntada às fls. 195, do processo relativo ao ano-calendário de 1997) do presente processo, através de carta endereçada à DEAIN, na qual consta que a exportação (Safe Harbor) estava acima de 5%.

Por fim, a empresa protesta novamente pela juntada aos autos da demonstração de que, nos respectivos anos-calendário, fazia jus ao benefício do artigo 33 da IN SRF nº 38/97, o que se fará brevemente.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

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.

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 KODAK demonstra que não assiste razão à fiscalização quando afirma que a alocação de custos havia sido feitos por cestos de produtos, quando, na verdade, foi feita produto a produto.

#### **4) DECISÃO DA DRJ**

A decisão da 10ª Turma da DRJ em São Paulo – SP, registrada no acórdão nº 6.451, de 02 de fevereiro de 2005 (fls. 1901 a 1951), 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: 1998 e 1999*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

*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.*

*PRODUTOS IMPORTADOS PRONTOS PARA REVENDA. MÉTODO PRL. AQUISIÇÃO E REVENDA EM PERÍODOS DIFERENTES. Na aquisição de um produto para revenda, este fica registrado em conta de Ativo (estoque) pelo seu custo original, estando eventual excesso de custo, calculado com base em dados relativos ao período de aquisição, já agregado a esse valor, e será adicionado ao resultado no período da revenda.*

*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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97

Resolução nº : 107-0.578

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

Especificamente em relação à importação de mercadorias em determinado ano-calendário para revenda somente em outro, a DRJ mantém a metodologia de cálculo sugerido pela fiscalização por entender, às fls. 1941, que o custo de uma mercadoria está relacionado à sua aquisição, e não à sua revenda.

Em relação às operações de exportação, entende a DRJ que a simples declaração em DIPJ ou a apresentação de documentação emitida pelo contados da empresa sem respaldo em documentos contábeis (fls. 1098 e 1099) 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. 1078 a 1080, 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97  
Resolução nº : 107-0.578

**5) RECURSO VOLUNTÁRIO E RECURSO DE OFÍCIO**

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

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. 2021 a 2633 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 : 16327.003896/2003-97  
Resolução nº : 107-0.578

VOTO

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 : 16327.003896/2003-97  
Resolução nº : 107-0.578

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97  
Resolução nº : 107-0.578

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:

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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.003896/2003-97  
Resolução nº : 107-0.578

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.

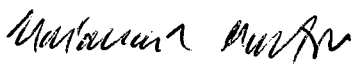
1.3. Se necessário, além dos quesitos requeridos por esta Resolução, que determine à autoridade administrativa encarregada de sua execução para que esta promova a realização de outros quesitos que porventura julgar imprescindíveis ao deslinde da questão.

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.

É como voto.

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

  
NATANAEL MARTINS