



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

**Processo n°** 16561.000042/2009-71  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1102-001.238 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de novembro de 2014  
**Matéria** IRPJ. Preços de transferência. Frete e seguro. Similaridade. Desqualificação do CPL. Legalidade do PRL 60.  
**Recorrente** SCANIA LATIN AMERICA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. LUCRO REAL. APURAÇÃO ANUAL.

A regra geral do IRPJ e da CSLL é a do fato gerador trimestral. No caso de apuração com base no lucro real, o contribuinte pode optar por pagamentos mensais, sendo certo que isso deslocará o fato gerador daqueles tributos para o dia 31 de dezembro do correspondente ano e, conseqüentemente, também o termo inicial da regra de decadência do artigo 150, § 4º, do CTN.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. VALOR AGREGADO. LEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Considerando que o método PRL não foi desenvolvido para lidar com situações nas quais a parte controlada realiza funções, emprega ativos e assume riscos muito mais elevados do que numa empresa tipicamente revendedora, o conceito de valor agregado introduzido pela Lei nº 9.959/00 deve ser entendido como algo que permite a reconfiguração da noção de “revenda” no sentido da proporcionalização evidenciada pela IN/SRF nº 243/02.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL. PREÇO PRATICADO. FRETE. SEGURO. TRIBUTOS.

É incabível a inclusão do frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado a ser comparado com o PRL.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. TRANSAÇÕES CONTROLADAS. PERÍODO DE APURAÇÃO.

Pela sistemática explicitada no artigo 45 da Lei nº 10.637/02, as transações controladas num determinado período de apuração são apenas aquelas importadas no próprio período. Entre elas, incluem-se também os itens

importados que não comporão o resultado tributável do período. Eventual excesso de custo sobre essas transações, deverá ser registrado na conta de ativo dos respectivos itens importados ou em subconta própria.

#### PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇOS PRATICADOS. ESTOQUES INICIAIS E FINAIS.

Constatado que os estoques iniciais não haviam sido submetidos ao controle dos preços de transferência de períodos anteriores, há que se concordar com a sua inclusão no controle do próprio período de apuração e, conseqüentemente, sua inclusão no cálculo da média ponderada dos preços praticados. Constatado que os estoques finais não foram impactados pelo controle dos preços de transferência do período de apuração, há que se proceder a sua exclusão no cálculo da média ponderada dos preços praticados.

#### PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PIC. PRESUNÇÃO DE VINCULAÇÃO.

Inexiste presunção de vinculação quando o contribuinte deixa de apresentar a documentação comprobatória dos preços utilizados nos cálculos do PIC.

#### PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL. VINCULAÇÃO.

É correta a exclusão de operações de “revenda” maculadas por evidências de vinculação nos cálculos do PRL.

#### PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. SIMILARIDADE.

A similaridade deve ser verificada na fidedignidade dos ajustes efetuados. Há que se verificar se foram efetuados ajustes de natureza física ou de conteúdo, considerando os custos relativos à produção do bem, exclusivamente nas partes que corresponderem às diferenças entre os modelos objeto da comparação.

#### PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. CPL. DEMONSTRATIVOS DE CUSTOS. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS COMPROBATÓRIOS.

Impossível assumir como verdadeiros os dados que pretensamente justificam a composição dos custos de bens importados, contidos num documento elaborado por empresa de auditoria situada no exterior, juntado aos autos em sede de impugnação, sem que este se faça acompanhar de qualquer elemento probatório dos valores e condições inseridos nos respectivos demonstrativos.

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

#### JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE.

Os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário”. Este decorre da obrigação principal que, por sua vez, inclui também a penalidade pecuniária.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de decadência e, no mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para diminuir o ajuste do controle dos preços de transferência do ano-calendário de 2004 nos termos do voto do relator, vencidos: (i) os conselheiros Francisco Alexandre dos Santos Linhares, João Carlos de Figueiredo Neto e Antonio Carlos Guidoni Filho, que reconheciam a ilegalidade da metodologia de cálculo do PRL 60 prevista na IN SRF 243/2002; (ii) os conselheiros José Evande Carvalho Araujo e Antonio Carlos Guidoni Filho, que entendiam ser obrigatório o acréscimo ao preço praticado na importação, para fins do cálculo do PRL, dos valores relativos ao frete, seguro e tributos não recuperáveis devidos na importação.

*Documento assinado digitalmente.*

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, Antonio Carlos Guidoni Filho, José Evande Carvalho Araujo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregorio e João Carlos de Figueiredo Neto.

## **Relatório**

Inicialmente, esclareço que todas as indicações de folhas inseridas neste relatório e no subsequente voto dizem respeito à numeração digital do sistema e-Processo, ressalvo, entretanto, as eventuais indicações contidas nos trechos transcritos.

Trata-se de recurso voluntário interposto por SCANIA LATIN AMERICA LTDA contra acórdão proferido pela 5ª Turma da DRJ/São Paulo I que concluiu pela procedência parcial dos lançamentos efetuados.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da Delegacia Especial de Assuntos Internacionais, referentes ao IRPJ e a CSLL, devidos nos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006 totalizaram o valor de R\$ 30.420.452,74. Relativamente ao ano-calendário de 2004, a autuação foi motivada pelo ajuste decorrente das regras de controle dos preços de transferência. Nos anos-calendário de 2005 e 2006, como consequência daquela infração, procedeu-se à glosa do excesso de compensação de

prejuízos fiscais. Tal excesso, no entanto, não foi verificado com relação à base de cálculo negativa da CSLL.

### **Da autuação:**

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o feito fiscal:

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 3004 a 3045, em fiscalização empreendida junto à empresa acima identificada, relativa a operações sujeitas a preços de transferência, efetuadas durante o ano-calendário de 2004, constatou-se o seguinte:

#### 1- DAS INFORMAÇÕES DECLARADAS NA DIPJ/2005

Na DIPJ/2005 (ano-calendário 2004), a fiscalizada declarou importações de vinculadas e nenhum ajuste ao Lucro Real a título de Preços de Transferência para o IRPJ ou CSLL (Ficha 9A, linha 7, fl.10 e Ficha 17, linha 7, fl.20).

#### 2- DA METODOLOGIA ADOTADA PELA FISCALIZAÇÃO

Através do Termo de Início de Fiscalização (fls. 84/88), a fiscalizada foi intimada, em consonância com a Instrução Normativa SRF nº 243/2002 (em especial, seu artigo 40), a apresentar arquivos eletrônicos em leiaute específico, onde dispôs os dados da empresa que serviram de base para os cálculos, pela fiscalização, dos preços-parâmetro e dos preços praticados dos itens importados de vinculadas e consumidos em 2004.

A fiscalizada foi também intimada a apresentar as memórias de cálculo e documentos de suporte dos preços-parâmetro apurados para fins de preços de transferência, tendo apresentado arquivos eletrônicos com os dados solicitados.

#### 3- DA AMOSTRAGEM DOS ITENS IMPORTADOS DE VINCULADAS

Os itens importados de vinculadas analisados pela fiscalização foram selecionados por amostragem, incluindo os mais relevantes em valor de importação e englobando, ao final, mais de 70% do volume de importações de vinculadas no ano-calendário 2004, de acordo com a classificação dos itens informada pela fiscalizada a partir dos dados oriundos dos sistemas eletrônicos da RFB.

#### 4- DOS PREÇOS PRATICADOS

Os preços praticados dos itens importados de vinculadas foram calculados pela fiscalização com base nos dados das importações extraídos dos sistemas eletrônicos da RFB, após serem retificados e ratificados pela fiscalizada, em resposta ao Termo de Início de Fiscalização e ao Termo de Intimação nº 3. O arquivo

eletrônico "Retificação Arquivo Trabalho\_Entrega.xls", de 22/09/2008, subsidiou os trabalhos da fiscalização.

Na apuração do preço praticado, para fins de comparação com o preço-parâmetro calculado pelo método PIC (Preços Independentes Comparados), a fiscalização utilizou o custo FOB (que exclui o valor do frete e do seguro suportado pelo importador, assim como o Imposto de Importação). A relação das importações de vinculadas utilizadas nos cálculos da fiscalização consta anexada ao processo.

Na apuração do preço praticado, para fins de comparação com o preço-parâmetro calculado pelo método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), assim como pelo método CPL (Custo de Produção mais Lucro), a fiscalização utilizou o Custo CIF (que inclui o valor do frete e do seguro suportado pelo importador). A relação das importações de vinculadas utilizadas nos cálculos da fiscalização consta anexada ao processo.

Os preços praticados de cada um dos itens apurados pela fiscalização constam dos seguintes demonstrativos anexos:

- DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO PREÇO PRATICADO - ITENS COM PREÇO PARÂMETRO CALCULADO PELO MÉTODO PRL
- DEMONSTRATIVO DO AJUSTE PELO MÉTODO PIC COM QUADRO COMPARATIVO DO AJUSTE PELO MÉTODO PRL 60%
- DEMONSTRATIVO DO AJUSTE PELO MÉTODO CPL COM QUADRO COMPARATIVO DO AJUSTE PELO MÉTODO PRL 60%

## 5- DOS PREÇOS-PARÂMETRO

### 5.1- Da vinculação para fins de preços de transferência

A fiscalização discorre às fls. 3007 a 3014, sobre os conceitos de empresas vinculadas (dentre as quais as que gozem de exclusividade, como agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos, nos termos do artigo 23, incisos IX e X, da Lei nº 9.430/96) e de distribuição exclusiva.

No presente trabalho, a fiscalização adotou o conceito de pessoa vinculada decorrente da legislação tributária vigente no país na apuração dos preços-parâmetro pelos métodos PIC e PRL.

Em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, a fiscalizada apresentou uma relação de empresas vinculadas, de acordo com o artigo 23 da Lei nº 9.430/96. Contudo, além daquelas, a fiscalização verificou a vinculação entre a fiscalizada e outras empresas, a partir da análise dos dados disponíveis à luz da legislação de regência.

A vinculação entre a Scania e seus distribuidores em diversos países e suas concessionárias, especialmente no Brasil e na Argentina, nos moldes descritos à fl. 3014, evidenciou-se a partir de um conjunto de informações extraídas dos elementos apresentados pela fiscalizada e dos endereços eletrônicos na internet da Scania no Brasil e no exterior.

Para que atinja seu objetivo de oferecer aos consumidores um produto de qualidade desde a fabricação até a comercialização, incluindo a manutenção durante a vida útil do mesmo, a contribuinte, através de sua rede de distribuidores e concessionários exclusivos, utiliza a padronização do leiaute e dos serviços oferecidos, consoante se verificou durante o procedimento de fiscalização (conforme demonstrado nos tópicos seguintes).

## 5.2- Dos métodos de apuração do preço-parâmetro

### 5.2.1 - Método dos Preços Independentes Comparados (PIC)

Em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, a fim de subsidiar o preço-parâmetro adotado em relação a diversos itens, a fiscalizada apresentou relação contendo diversas operações de compra e venda entre terceiros.

Considerando-se o conceito de distribuidor exclusivo demonstrado no tópico anterior, a partir de pesquisa realizada nos endereços eletrônicos na internet, a fiscalização verificou indícios de vinculação entre as empresas envolvidas nas operações apresentadas para fins de comprovar o preço-parâmetro calculado pelo método PIC. A fiscalização relaciona alguns à fl. 3016.

Cientificada da posição da fiscalização, a fiscalizada apresentou cópia de contrato de distribuição entre a Scania CV AB, situada na Suécia, e alguns distribuidores em países europeus, em que constava cláusula expressa no sentido de que "a companhia não opera distribuição exclusiva na União Européia".

Sobre esse tema, a fiscalização verificou que a Comunidade Européia, através do Regulamento da Comissão (CE) nº 1400/2002, de 31 de julho de 2002,1 relativo à aplicação do nº 3 do artigo 81 do Tratado a certas categorias de acordos verticais e práticas concertadas no setor automotivo, exclui benefícios em relação a acordos verticais que incluam certos tipos de restrições significativamente anticoncorrenciais (restrições graves), incluindo restrições territoriais.

Diante do exposto, foi a fiscalizada intimada, através do Termo de Intimação nº 4 (fls. 653 a 659), a apresentar documentos comprobatórios da composição do preço-parâmetro de alguns itens importados de vinculadas selecionados por amostragem, em relação aos quais fora adotado o método PIC, nos termos reproduzidos às fls. 3017 e 3018.

Em resposta, a fiscalizada apresentou cópia dos contratos entre a SCANIA CV AB (Suécia) e os distribuidores em Portugal, Grécia, Irlanda e Islândia, adotando a cláusula de não distribuição exclusiva, de acordo com o Regulamento CE nº 1400/2002.

Apresentou o arquivo "ITEM 5-MEMÓRIA PIC-Complemento.xls", em 15/01/2009, em que relacionou diversas notas fiscais para fins de demonstração das memórias de cálculo do preço-parâmetro de 87 dos 108 itens solicitados por amostragem. Posteriormente, apresentou memórias de cálculo e documentação comprobatória do preço-parâmetro de outros 7 itens e informou mudança do método para CPL em relação a um dos itens.

Após diversas prorrogações de prazo para entrega, consoante solicitado pela fiscalizada, restaram sem comprovação pelo método PIC ou qualquer outro, os itens

importados de vinculadas selecionados por amostragem, relacionados às fls. 3019/3020, para aos quais a fiscalização, sem outra alternativa, calculou o preço-parâmetro pelo método PRL60, de acordo com a forma descrita no tópico referente ao método Preço de Revenda mais Lucro, a seguir.

Os DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO – MÉTODO PRL60%, elaborados discriminadamente em relação a cada um dos itens supracitados, assim como os DEMONSTRATIVOS RESUMIDOS DO CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO PELO MÉTODO PRL (60%, 20% OU MARGENS PONDERADAS 20% E 60%) - ITENS COM OPÇÃO DECLARADA PELO MÉTODO PIC NÃO COMPROVADO, fazem parte integrante deste termo.

Em relação a alguns dos itens cuja opção da fiscalizada se deu pelo método PRL60, foi informado o método PIC como segunda opção, caso o cálculo da fiscalização pelo método PRL60 não alcançasse o preço praticado.

A fiscalização, então, solicitou, no Termo de Intimação nº 6, de 12/03/2009 os elementos referentes à integração de tais itens no processo produtivo, nos moldes da planilha demonstrativa da relação entre insumo e produto final (item 7-f do Termo de Início de Fiscalização). A partir desses elementos, a fiscalização calculou o preço-parâmetro pelo método PRL - 60% de cada um dos itens relacionados às fls. 3020/3021, de modo a comparar os preços-parâmetro calculados pelos métodos PIC e PRL 60%. Para fins de ajuste ao lucro líquido, já desconsideradas diferenças inferiores à margem de 5% permitida pelo artigo 38 da IN SRF nº 243/2002, foram apuradas diferenças menores em relação ao preço praticado e preço-parâmetro quando calculado este pelo método PIC, em relação aos itens relacionados às fls. 3020/3021.

Constam anexados ao processo os DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO - MÉTODO PRL60%, elaborados discriminadamente em relação a cada um dos itens supracitados para fins de comparação com o preço-parâmetro apurado pelo método PIC. Os dados respectivos constam do DEMONSTRATIVO RESUMIDO DO CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO PELO MÉTODO PRL 60% - ITENS COM OPÇÃO DECLARADA PELO MÉTODO PRL60%, MAS COM AJUSTE MENOR PELO MÉTODO PIC, integrante deste termo.

A comparação entre os métodos PIC e PRL60%, buscando o menor ajuste, nos termos do §4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, assim como o ajuste das quantidades pelo método PIC constam do DEMONSTRATIVO DE AJUSTE PELO MÉTODO PIC COM QUADRO COMPARATIVO DO AJUSTE PELO MÉTODO PRL 60%, parte integrante deste termo.

#### Da similaridade para fins de preços de transferência

A utilização do método PIC para fins de apuração do preço de transferência exige a comparabilidade entre o item envolvido na operação entre vinculadas e um item idêntico ou no mínimo, similar àquele (nos termos do artigo 28 da IN SRF nº 243/2002), objeto de transação entre partes não vinculadas.

Em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, a fiscalizada apresentou a planilha "ITEM 4 - AUXILIAR SIMILARIDADE.xls", em que apontava 4 itens importados como similares à peça de código 1412500 e 14 itens como similares à peça de código 1536136, adotando o respectivo preço-parâmetro em cada caso.

Posteriormente, em resposta ao Termo de Intimação nº 2, foram apresentadas memórias de cálculo do ajuste do preço pela similaridade de todos os itens como similares ao item 1412500. A fim de comprovar o preço-parâmetro do item 1412500 sob o método PIC foram apresentadas duas faturas de operações realizadas entre terceiros independentes.

Em resposta ao Termo de Intimação nº 3, sobre o método de apuração do preço de transferência utilizado, mais 4 itens importados foram considerados similares ao item 1412500. Para facilitar a consulta, a documentação pertinente encontra-se anexada a partir das fl. 2496 do processo.

Em resumo, a fiscalizada considerou similares ao item CAIXA DE CAMBIO GRS 900 (código 1412500) os itens relacionados à fls 3023.

A planilha de fl. 3023 evidencia a dissonância entre os componentes comuns a cada um dos diferentes modelos de caixas de câmbio, denotando o fraco grau de comparabilidade entre eles.

A partir da análise das memórias de cálculo apresentadas, verificou-se que, enquanto o custo total do item similar era de R\$ 8.005,53, o custo total de cada um dos itens relacionados, variava de R\$ 7.373,31 a R\$ 16.165,83, conforme a supracitada planilha. Já o percentual do custo das peças comuns entre os itens comparados variava de um mínimo de 16% até um máximo de 62%.

A fim de comprovar a questão da similaridade alegada entre os itens acima referidos e o item 1412500, a fiscalizada apresentou "Relatório para comprovação da similaridade de caixas de câmbio" (fls. 2525/2584), elaborado por engenheiro próprio, que conclui pela conformidade do modelo de similaridade adotado na empresa com o conceito de similaridade previsto no artigo 28 da IN SRF nº 243/2002.

Posteriormente, em 12/03/2009, a fiscalizada apresentou o Parecer Técnico nº 15 735-301 - "Análise de similaridade de caixas de mudanças para caminhões", elaborado por técnicos do Centro de Integridade de Estruturas e Equipamentos - Laboratório de Equipamentos Mecânicos e Estruturas do Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo - IPT (fls. 2588/2641), a seu pedido, com base nos elementos colhidos na empresa e nos dados constantes do relatório acima referido, trazendo a mesma conclusão pela compatibilidade com o conceito de similaridade da IN SRF nº 243/2002, conforme trecho transcrito às fls. 3024/3025.

O artigo 28 da IN SRF nº 243/2002 conceitua como similares dois ou mais bens quando simultaneamente tiverem a mesma natureza e a mesma função, puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem, e tiverem especificações equivalentes. A legislação indica critérios que pretendem ser objetivos, delimitando o parâmetro de comparabilidade entre os itens. A similaridade, todavia, deve ser averiguada caso a caso. Esse é o trabalho da fiscalização.

No presente caso, de acordo com o laudo do engenheiro da Scania, as diversas caixas de câmbio importadas da Scania Argentina são tratadas como similares. Na descrição apresentada fica patente a distinção entre as diversas caixas de câmbio em função de um sistema modular de montagem.

O laudo elaborado pelo engenheiro da fiscalizada traz explicações sobre o sistema criado para otimizar a produção. São apresentadas imagens que permitem *visualizar a complexidade do conteúdo em componentes das três variantes básicas*

*de caixas de câmbio": GR801, GR900, GRS900 das Famílias G8 e G9. Nesse sistema de "similaridade deliberada ou intencional", as variações modulares das peças ocorrem em função da natureza do transporte a ser utilizado pelo veículo, o que demanda variações na potência e no torque dos motores. Estes seriam os "dois parâmetros de fundamental importância no dimensionamento das caixas de câmbio" (p.27).*

Nas palavras do próprio engenheiro, *"para diferentes motores há diferentes variantes de conjuntos de embreagem para acomodar diferenças de regime na operação do veículo" (p.28), havendo "uma ampla variedade de acessórios (ou módulos agregados) que permitem acomodar as necessidades advindas do uso do produto".*

A tabela da página 41 do Relatório bem demonstra toda a diversidade dos elementos componentes de cada uma das caixas sob análise. Apenas para citar o exemplo mais drástico, são tratadas como similares caixas de câmbio que possuem transmissão manual e outras que possuem transmissão automática (*opticruise*).

Ainda de acordo com o laudo do engenheiro da fiscalizada, *"importante é perceber que, apesar de eixos tão distintos, eles podem perfeitamente utilizar as mesmas caixas de câmbio, desde que aplicando os acessórios compatíveis especificados".* Ora, pelo que se depreende do relatório, não são as "mesmas" caixas de câmbio que são utilizadas em caminhões com diferentes necessidades de potência e torque do motor, já que o sistema de módulos permite exatamente a criação de distintas caixas de câmbio, em que pese uma maior semelhança entre aquelas agrupadas na mesma "família" (ex. GR 801, GR 900).

A idéia de "modularidade" é incompatível com a idéia de "similaridade". O que é composto por módulos variáveis não pode ser comparado a outra coisa composta por módulos distintos.

Diante de todos os elementos analisados durante o procedimento fiscal, conforme relatado acima, restou evidenciado, para a fiscalização, que não se tratava de caso de similaridade nos termos do artigo 28 da IN SRF nº 243/2002, uma vez que as diversas caixas de câmbio fabricadas na Argentina (a) não têm a mesma função, (b) não podem substituir-se mutuamente na função a que se destinam e (c) não têm especificações equivalentes.

Ao ser informada da posição da fiscalização, a fiscalizada solicitou a apresentação de comprovação do método CPL em substituição ao método PIC, tendo em vista que as caixas de câmbio envolvidas foram fabricadas pela Scania Argentina.

Diante disso, e considerando que já havia sido solicitada prorrogação do prazo para comprovação do método CPL em relação a outros itens oriundos da Scania Argentina desde 20 de fevereiro, a fiscalização concedeu o prazo de 30 dias para comprovação pelo método CPL como alternativa.

A fiscalizada apresentou a documentação comprobatória dos custos de produção dos itens selecionados por amostragem, a partir da fl. 2642, a qual foi analisada à luz das regras de utilização do método CPL, conforme descrito no tópico seguinte.

Constam anexados ao processo os DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO - MÉTODO PRL60%, elaborados discriminadamente em relação a cada um dos itens para fins de comparação com o preço-parâmetro

apurado pelo método CPL. Os dados resumidos contam do DEMONSTRATIVOS RESUMIDO DO CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO PELO MÉTODO PRL60% - ITENS COM OPÇÃO DECLARADA PELO MÉTODO CPL (ORIGEM SCANIA ARGENTINA) - PREÇO PARÂMETRO MENOR, integrante deste termo.

A comparação entre os métodos CPL e PRL60%, buscando o menor ajuste, nos termos do artigo 18, §4º, da Lei nº 9.430/96, assim como o ajuste das quantidades importadas calculado pelo método CPL, constam do DEMONSTRATIVO DE AJUSTE PELO MÉTODO CPL COM QUADRO COMPARATIVO DO AJUSTE PELO MÉTODO PRL 60%, integrante deste termo.

#### 5.2.2- Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL)

A opção pelo método CPL deve ser seguida de comprovação documental, na forma do disposto no artigo 13 da IN SRF nº 234/2002.

Em razão de ter informado a opção pelo método CPL para alguns itens com importações de vinculada em volume relevante, a fiscalizada foi intimada através do Termo de Intimação nº 4 (fls. 653 a 659), de 27/11/2008, a apresentar (1) documentação contábil e extracontábil subsidiária do país de origem, comprobatória do custo declarado, especialmente no tocante aos percentuais e critérios de rateio dos custos de industrialização, assim como das quantidades dos referidos itens destinadas ao Brasil no ano-calendário 2004, dos itens importados relacionados à fl. 3030, e (2) cópia da declaração de imposto de renda ou equivalente, dos países de fabricação dos itens importados.

Em reunião realizada na DEAIN, em 17/12/2008, entre a fiscalização e representantes da fiscalizada, foram esclarecidas dúvidas sobre a forma de apresentação dos elementos solicitados.

Após a apresentação de elementos comprobatórios do custo dos produtos fabricados na fábrica Ferruform, e da troca de método em relação a alguns itens, restaram sem comprovação os itens produzidos na SCANIA CV AB - empresa situada na Suécia, inviabilizada pela complexidade do processo produtivo e dos sistemas de controle e volume de produção realizado naquela fábrica, conforme alegado pela fiscalizada.

A fiscalizada pretendeu substituir os itens objeto da intimação referida por outros itens representativos do mesmo montante das importações, para os quais haveria comprovação pelo método PIC, o que não foi aceito pela fiscalização, em razão da representatividade dos itens selecionados para amostragem como os mais relevantes em termos de montante de importação, em ordem decrescente, além de alguns selecionados em razão de sua funcionalidade dentro do processo produtivo (como motores, por exemplo).

Diante da falta de comprovação pelo método adotado (CPL), a fiscalização calculou o preço-parâmetro pelo método PRL - margem de 60%, conforme descrito no próximo tópico, por terem sido incluídos no processo produtivo da fiscalizada, em relação aos itens relacionados às fls. 3031/3032 oriundos na matriz sueca utilizados na fabricação de produtos revendidos para empresas não vinculadas:

Os DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO – MÉTODO PRL60%, elaborados discriminadamente em relação a cada um dos itens

supracitados, assim como o DEMONSTRATIVO RESUMIDO DO CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO PELO MÉTODO PRL60% - ITENS COM OPÇÃO DECLARADA PELO MÉTODO CPL NÃO COMPROVADO (ORIGEM SCANIA CV AB - SUÉCIA), fazem parte integrante deste termo.

### 5.2.3 - Método do Preço de Revenda Menos Lucro

#### 5.2.3.1 - Com margem de 60%

##### Da relação insumo X produto final

Na apuração do preço-parâmetro pelo método PRL com margem de 60%, a fiscalização considerou a peculiaridade de ser a fiscalizada uma empresa fabricante de caminhões, ônibus e motores, sendo que cada caminhão um deles é um indivíduo, tratado pelo código POPID. A relação entre a entrada das peças importadas no processo produtivo dos caminhões foi apresentada pela fiscalizada em planilhas elaboradas de acordo com o leiaute do item 7 do Termo de Início de Fiscalização, ao longo da fiscalização. A partir do quantitativo do item importado em cada um dos produtos finais, individualizados, apurou-se a participação do insumo importado no custo do produto final.

##### Das vendas

Na apuração dos Preços Líquidos de Venda - PLV para fins de composição dos preços-parâmetro pelo método PRL foi trabalhado o arquivo entregue em resposta ao Termo de Início de Fiscalização ("Anexo 3 ITEM 7D - SAIDAS EFETIVAS.mdb"), complementado pelo arquivo entregue com inclusão dos códigos POPID, referentes a cada indivíduo (caminhões e ônibus) vendido ("ITEM 7d\_saídas auxiliar.xls"), e pelo segundo arquivo, incluindo os códigos POPID para conjuntos de peças vendidos (motores) ("Arquivo Item 2 Termo 4.xls").

A fiscalização solicitou a complementação do arquivo de vendas original em razão da peculiaridade do processo de produção e venda da fiscalizada, já que, em relação ao produto final com a mesma descrição, poderiam ocorrer variações na composição das peças constituintes de cada indivíduo e, conseqüentemente, no custo de produção. A inclusão dos códigos POPID na planilha de vendas foi solicitada pela fiscalização em razão da necessidade de cruzamento dos dados constantes das planilhas referentes ao processo produtivo com o arquivo de vendas (saídas) dos produtos finais.

A fiscalização adotou os seguintes passos na apuração dos respectivos PLV dos itens trabalhados:

- foram desconsideradas as Notas Fiscais com quantidades indicadas com sinal negativo, correspondentes a Notas Fiscais canceladas e anuladas, conforme apurado em amostragem física (Termo de Intimação nº 3);
- foram excluídas as vendas para empresas vinculadas, nos termos do artigo 23 da Lei nº 9.430/96, de acordo com a relação apresentada pela fiscalizada em resposta ao Termo de Início de Fiscalização (à fl. 3035 estão

relacionadas apenas aquelas que realizaram operações de compra no período fiscalizado);

- foram excluídas as vendas para concessionárias coligadas ou controladas, de acordo com a Ficha 51 da DIPJ/05 - "Participação Permanente em Coligadas ou Controladas" (artigo 23, IV, da Lei nº 9.430/96), relacionadas à fl. 3035;
- foram excluídas as vendas para concessionárias enquadradas na definição de "distribuidor exclusivo", constante do artigo 23 da IN SRF nº 243/2002, conforme descrito no tópico "Da vinculação para fins de preço de transferência", retro.

A partir de informações públicas e notórias constantes do endereço eletrônico da fiscalizada na internet (<http://www.scania.com.br>), sobre a Rede de Concessionárias SCANIA no Brasil, verificou-se as características de uma rede de concessionárias vinculadas à fiscalizada, por ausência de parâmetros absolutamente isentos na formação do preço de mercado na venda, de modo a permitir a comparabilidade com o preço praticado.

Da pesquisa realizada extraíram-se as características de uma distribuição exclusiva, nos termos teóricos descritos no tópico "Da vinculação para fins de preço de transferência", de acordo com a Lei nº 6.729/79 (Lei Ferrari), ou seja, trabalham com produtos especiais, de valor elevado (caminhões e ônibus) e com serviços especializados, que demandam necessidades específicas de assistência técnica e treinamento de funcionários. Além disso, vendem apenas produtos SCANIA, disponibilizados em pontos exclusivos de determinado território, permitindo uma maior especialização da área de vendas sem ônus para o fabricante (a fiscalizada).

Em razão de todo o exposto consideram-se vinculadas à fiscalizada as concessionárias relacionadas às fls. 3036/3037.

Os preços-parâmetro apurados pela fiscalização para fins de ajuste de preços de transferência constam dos respectivos DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO - PRL 60%, em anexo a este termo.

#### 5.2.3.2 - PRL com margem de 20%

A fiscalização verificou as vendas diretas de cada um dos itens importados de vinculadas selecionados para auditoria, a partir do arquivo "Anexo 3 ITEM 7D – SAÍDAS EFETIVAS.mdb".

Em relação ao único item apurado com revenda direta a não Vinculadas (código 1479518 - "mola de folhas - aço"), o preço-parâmetro foi obtido seguindo a metodologia determinada no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

O preço-parâmetro apurado pela fiscalização para fins de ajuste de preços de transferência consta do DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO - PRL 20% - ITEM COM OPÇÃO DECLARADA PELO MÉTODO PIC NÃO COMPROVADO, em anexo.

#### 5.2.3.3 - PRL com margem de 20% e 60%

Em relação ao item apurado com vendas indiretas e revendas diretas a não vinculadas (código 1516501 - "guarnição de freio"), o preço-parâmetro foi obtido pela ponderação entre as margens de 60% para as vendas indiretas e de 20% para as revendas diretas, seguindo a metodologia determinada no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

O preço-parâmetro apurado pela fiscalização para fins de ajuste de preços de transferência consta do DEMONSTRATIVO RESUMIDO DO CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO PELO MÉTODO PRL - MARGENS PONDERADAS 20% E 60% - ITEM COM OPÇÃO DECLARADA PELO MÉTODO PIC NÃO COMPROVADO, em anexo.

## 6- DAS QUANTIDADES AJUSTADAS

Para fins de ajustes de preços de transferência, a fiscalização apurou as quantidades de insumos indiretamente revendidas e aquelas diretamente revendidas, observado o limite das quantidades importadas de vinculadas no ano fiscalizado.

Constam anexadas ao processo as relações das Notas Fiscais de Saída com totalização das quantidades de insumos importados de vinculadas efetivamente vendidos, para cada um dos itens ajustados pela fiscalização. Também constam as relações de Notas Fiscais de Saída direta dos itens importados de vinculadas.

A apuração dos ajustes das importações pela fiscalização consta dos seguintes demonstrativos (em anexo):

- DEMONSTRATIVO DO AJUSTE DAS IMPORTAÇÕES CONSUMIDAS EM 2003 # MÉTODO PRL 60%;
- DEMONSTRATIVO DO AJUSTE PELO MÉTODO PIC COM QUADRO COMPARATIVO DO AJUSTE PELO MÉTODO PRL 60%; e
- DEMONSTRATIVO DO AJUSTE PELO MÉTODO CPL COM QUADRO COMPARATIVO DO AJUSTE PELO MÉTODO PRL 60%.

## 7- DO RESUMO DOS ITENS AJUSTADOS E DO AJUSTE TOTAL

A apuração detalhada do ajuste final do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL consta do "DEMONSTRATIVO DO AJUSTE DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL EM 2004" (em anexo).

Em resumo, foram ajustados os seguintes valores:

Método de ajuste adotado pela RFB	Total (R\$)
PIC	3.499.041,27
CPL	11.184.556,28
PRL	28.607.224,23
Ajuste total apurado	43.290.797,69
(-) Ajuste declarado na DIPJ/2004	0,00
<b>AJUSTE FINAL</b>	<b>43.290.797,69</b>

#### 8- DA COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS

Conforme declarado na DIPJ/2005, a fiscalizada aproveitou o saldo de prejuízo fiscal de anos anteriores para reduzir o montante do lucro real apurado em 2004.

Todavia, em decorrência das infrações à legislação tributária verificadas no ano-calendário 2004, a majoração do lucro real para fins de apuração do imposto de renda permitiu a utilização de uma parcela maior do saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores, dentro do limite de 30%, restando um saldo menor para ser utilizado em períodos posteriores, como consta do DEMONSTRATIVO DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS (em anexo).

A redução do saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores teve reflexos sobre a compensação desse prejuízo nos anos subseqüentes, mormente no ano-calendário de 2006, ano em que foi compensado o último saldo remanescente, conforme declarado na DIPJ/2007.

Diante disso, verificou-se um excesso de prejuízos fiscais nos anos-calendário de 2005 (R\$ 2.603.156,51) e 2006 (R\$ 10.384.082,80), a ser glosado, conforme demonstrativo de fl. 3041.

#### 9- DA REDUÇÃO DO SALDO DA BASE NEGATIVA DA CSLL

Conforme declarado na DIPJ/2005, a fiscalizada aproveitou o saldo de base negativa de períodos anteriores para reduzir o montante da base de cálculo da CSLL apurado em 2004.

Todavia, em decorrência das infrações à legislação tributária verificadas no ano-calendário 2004, a majoração da base de cálculo da CSLL permitiu a utilização de uma parcela maior do saldo de base de cálculo negativa de períodos anteriores, dentro do limite de 30%, restando um saldo menor para ser utilizado em períodos posteriores, como consta do DEMONSTRATIVO DA COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS (em anexo).

A redução do saldo de bases negativas teve reflexos sobre a compensação desse saldo nos anos subseqüentes.

Todavia, verificou-se que até a última DIPJ entregue (ano-calendário 2007), o saldo remanescente ainda não foi totalmente utilizado pela contribuinte, conforme demonstrativo de fl. 3042.

Para melhor esclarecimento sobre os itens importados que foram submetidos ao ajuste pela fiscalização, vale a pena também reproduzir o seguinte trecho inicial do voto condutor da decisão recorrida:

A contribuinte foi autuada por falta de ajustes relativos a preços de transferência na importação no ano-calendário de 2004 (81 itens, métodos PRL, PIC e CPL). Como consequência dessa autuação, foi também autuada por compensação

indevida de prejuízos fiscais nos anos-calendário de 2005 e 2006 (não houve compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL).

Para alguns itens, a contribuinte calculou os preços-parâmetro pelo método PRL60 (sem utilizar as regras estabelecidas pela IN SRF nº 243/2002) e pelo método PIC (como segunda opção). A fiscalização adotou, então, os ajustes calculados pelo método PIC, mais favoráveis à contribuinte do que os pelo método PRL60 (utilizando as regras estabelecidas pela IN SRF nº 243/2002). Os referidos itens estão a seguir relacionados (fls. 3020/3021):

**Tabela A**

Código	Descrição	Método da Contribuinte	Método da RFB	Ajuste (R\$) da fiscalização
489259	BOLSA DE FERRAMENTAS CPL	PRL60/PIC	PIC	17.966,92
492294	ARTICULACAO	PRL60/PIC	PIC	247.737,93
492784	FILTRO DE AR	PRL60/PIC	PIC	24.569,54
1358870	CILINDRO DE FREIO 30"	PRL60/PIC	PIC	33.715,99
1366484	TAMPA CPL - PRATELEIRA (PLASTICO)	PRL60/PIC	PIC	16.533,53
1375368	JOGO TUBOS ALIMENTACAO MOTOR	PRL60/PIC	PIC	24.907,22
1383620	LETREIRO "SCANIA"	PRL60/PIC	PIC	179.565,51
1402963	BOMBA INJETORA	PRL60/PIC	PIC	76.381,29
1405321	PAINEL COM BOCAIS MONTADO LADO	PRL60/PIC	PIC	28.093,43
1405322	PAINEL COM BOCAIS MONTADO LADO	PRL60/PIC	PIC	26.221,76
1405827	SUPORTE	PRL60/PIC	PIC	16.446,63
1405929	PEDAL DO ACELERADOR	PRL60/PIC	PIC	19.997,43
1406225	TRAVA DA PORTA ESQ COM REG.CEN	PRL60/PIC	PIC	52.557,38
1406226	TRAVA DA PORTA DIR.COM REG.CEN	PRL60/PIC	PIC	50.034,04
1409378	ALTERNADOR	PRL60/PIC	PIC	235.012,63
1409380	ALTERNADOR	PRL60/PIC	PIC	72.899,01
1424224	CAMARA DE AR CPL	PRL60/PIC	PIC	156.987,68
1437718	UNIDADE DE CONTROLE MS6.2	PRL60/PIC	PIC	430.844,27
1438824	PISTÃO	PRL60/PIC	PIC	17.586,73
1440666	UNIDADE DE CONTROLE MS6	PRL60/PIC	PIC	130.048,21
1448752	RADIADOR DA ECU	PRL60/PIC	PIC	29.631,11
1482291	LIMPADOR DE PARA-BRISA	PRL60/PIC	PIC	260.005,91
1485646	TURBOCOMPRESSOR	PRL60/PIC	PIC	69.677,87
1485650	TURBOCOMPRESSOR	PRL60/PIC	PIC	26.988,05
1501494	TAMPA DE PROTECAO	PRL60/PIC	PIC	26.648,70
1503224	LONGARINA	PRL60/PIC	PIC	104.919,85
1507993	UNIDADE DE CONTROLE	PRL60/PIC	PIC	144.657,14
1508531	BOMBA DE AGUA	PRL60/PIC	PIC	230.756,38
1512736	PAREDE	PRL60/PIC	PIC	48.210,23
1516510	SAPATA	PRL60/PIC	PIC	107.609,91
1517884	APOIO DO MOTOR	PRL60/PIC	PIC	20.776,42
1529068	FAROL LONGA DIST. E NEVOEIRO	PRL60/PIC	PIC	55.163,13
1529069	FAROL LONGA DIST. E NEVOEIRO	PRL60/PIC	PIC	57.305,80
1534424	SUPORTE DA BARRA DE REACAO	PRL60/PIC	PIC	45.226,32
1534425	SUPORTE DA BARRA DE REACAO	PRL60/PIC	PIC	41.472,16
1537960	RADIADOR DE ÓLEO	PRL60/PIC	PIC	322.640,30
1549542	MANGUEIRA	PRL60/PIC	PIC	49.244,89

Para outros itens, a contribuinte calculou os preços-parâmetro apenas pelo método PRL60 (sem utilizar as regras estabelecidas pela IN SRF nº 243/2002). A fiscalização recalculou, então, os ajustes, utilizando as regras estabelecidas pela IN SRF nº 243/2002. Esses itens estão a seguir relacionados:

**Tabela B**

Código	Descrição	Método da Contribuinte	Método da RFB	Ajuste (R\$) da fiscalização
1399036	RODA DISCO	PRL60	PRL60	610.716,48
1399037	RODA DISCO EM ALUMINIO FORJADO	PRL60	PRL60	795.070,24
1440586	UNIDADE INJETORA	PRL60	PRL60	656.064,92
1483915	CARCACA DO EIXO TRASEIRO	PRL60	PRL60	517.027,04
1483917	CARCACA DO EIXO TRASEIRO	PRL60	PRL60	533.078,39
1496939	BOMBA ELEVADOR DE LIQUIDOS	PRL60	PRL60	890.066,28

Alguns itens (14), para os quais a contribuinte adotou o método PIC (desconsiderado pela fiscalização por envolver pessoas que, no seu entender, seriam vinculadas), restaram sem comprovação os cálculos apresentados, quer pelo método PIC, quer por qualquer outro. A fiscalização, então, calculou os ajustes, utilizando o método PRL (PRL20, PRL60 ou PRL2060, dependendo de o item ser revendido ou integrar o processo produtivo de outro produto). Esses itens estão a seguir relacionados (fls. 3019/3020):

**Tabela C**

Código	Descrição	Método da Contribuinte	Método da RFB	Ajuste (R\$) da fiscalização
1479518	MOLA DE FOLHAS - AÇO	PIC	PRL20	617.126,99
1516501	GUARNICAO DE FREIO	PIC	PRL2060	364.137,53
1310503	RETENTOR VEDACAO COMP.FERRAME	PIC	PRL60	389.578,16
1414527	ANEL DA ENGRENAGEM	PIC	PRL60	738.278,03
1414528	ENGREANAGEM ACIONADORA	PIC	PRL60	366.862,70
1414588	RODA DENTADA	PIC	PRL60	543.592,13
1415522	BLOCO DO MOTOR 9 LITROS MONTADO	PIC	PRL60	5.447.308,30
1467300	FREIO MOTOR	PIC	PRL60	640.461,16
1471623	CUBO DA RODA TRASEIRA	PIC	PRL60	612.595,00
1490152	TROCADOR DE CALOR	PIC	PRL60	379.902,27
1505562	CAMARA DE AR CPL	PIC	PRL60	629.340,85
1520016	CUBO-EIXOS	PIC	PRL60	2.666.986,21
1525972	TRAVESSA	PIC	PRL60	291.051,44
1543144	ARVORE DE TRANSMISSAO	PIC	PRL60	362.371,65

Com relação às caixas de câmbio, a contribuinte adotou o método PIC, o qual foi desconsiderado pela fiscalização por não se tratar, no seu entender, de produtos similares. A fiscalização adotou, então, os preços-parâmetro calculados pela contribuinte pelo método CPL. Os referidos itens estão a seguir relacionados (fl. 3023):

**Tabela D**

Código	Descrição	Método da Contribuinte	Método da RFB	Ajuste (R\$) da fiscalização
1412502	CAIXA DE MUDANCAS GRS900	PIC/CPL	CPL	2.661.871,44
1412503	CAIXA DE MUDANCAS GRS900	PIC/CPL	CPL	1.838.164,73

Código	Descrição	Método da Contribuinte	Método da RFB	Ajuste (R\$) da fiscalização
1412506	CAIXA DE MUDANCAS GR900	PIC/CPL	CPL	218.274,18
1412507	CAIXA DE MUDANCAS GR 900	PIC/CPL	CPL	1.295.947,40
1412512	CAIXA DE MARCHAS DO VEICULO	PIC/CPL	CPL	64.813,32
1412514	CAIXA MUDANCA GR900	PIC/CPL	CPL	429.392,01
1412523	CAIXA CAMBIO GRS 900R OPTICRUISE	PIC/CPL	CPL	735.482,44
1412530	CAIXA DE MARCHAS GRS0900	PIC/CPL	CPL	42.964,56
1412543	CAIXA DE MARCHAS DO VEÍCULO	PIC/CPL	CPL	21.252,52
1414777	CAIXA DE MUDANCAS GR801R	PIC/CPL	CPL	1.976.215,55
1414779	CAIXA DE MUDANCAS GR801R	PIC/CPL	CPL	1.900.178,12

Para alguns itens, a contribuinte adotou o método CPL, o qual foi desconsiderado pela fiscalização por falta de comprovação. A fiscalização calculou, então, os ajustes, utilizando o método PRL60 (por integrar o processo produtivo de outro produto). Esses itens estão a seguir relacionados (fls. 3031/3032 e 3252):

#### **Tabela E**

Código	Descrição	Método da Contribuinte	Método da RFB	Ajuste (R\$) da fiscalização
1310251	PAINEL CENTRAL ASSOALHO FRONTAL	CPL	PRL60	249.778,22
1310655	ASSOALHO LADO ESQUERDO CPL	CPL	PRL60	212.139,02
1310656	ASSOALHO LADO DIREITO CPL	CPL	PRL60	223.593,86
1415529	TROCADOR DE CALOR	CPL	PRL60	319.619,71
1488547	MOTOR DSC16 02	CPL	PRL60	3.690.219,53
1518727	SHORT BLOCK DC	CPL	PRL60	9.847.914,33
1521077	DIFERENCIAL	CPL	PRL60	582.347,31
1521079	DIFERENCIAL	CPL	PRL60	335.600,26
1521081	DIFERENCIAL	CPL	PRL60	2.121.769,89
1521082	DIFERENCIAL	CPL	PRL60	774.758,24
1521083	DIFERENCIAL	CPL	PRL60	840.537,11
1521084	DIFERENCIAL	CPL	PRL60	301.940,83
1728534	MOTOR	CPL	PRL60	55.366,06

#### **Da impugnação:**

Também conforme a decisão recorrida, a empresa autuada apresentou os seguintes argumentos em sua impugnação:

Cientificada dos lançamentos em 05/05/2009 (fls. 3197 e 3203), a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos (fls. 3260/3261), apresentou, em 03/06/2009, a impugnação de fls. 3217 a 3256, alegando, em síntese, o seguinte:

#### **DO AUTO DE INFRAÇÃO**

Na DIPJ/2005 (ano-calendário 2004), a impugnante declarou ter realizado importações de pessoas vinculadas e nenhum ajuste em decorrência das regras de preços de transferência, conforme cálculo efetuado pelo método PRL.

A fiscalização entendeu que 81 itens geraram a transferência indevida de lucros tributáveis do Brasil para o exterior, constatada através dos métodos PIC, CPL e PRL.

#### DA DECADÊNCIA

A impugnante está sujeita à apuração do IRPJ e da CSLL de acordo com o regime de estimativa mensal, realizando, mensalmente, os pagamentos dos tributos devidos.

E se há pagamentos mensais de tributos ao longo do período-base, é correto e lícito pressupor a ocorrência de fatos geradores mensais do IRPJ e da CSLL. Tanto isso é verdade que, caso o contribuinte não realize os recolhimentos mensais por estimativa, a fiscalização exige a multa isolada e também eventuais diferenças dos tributos, não sendo permitido ao contribuinte sustentar que o fato gerador do IRPJ e da CSLL só ocorre em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.

Assim, tem-se que a presente autuação somente poderia se referir a fatos geradores ocorridos a partir de 04/05/2004 (5 anos antes da lavratura do Auto de Infração), não podendo atingir operações realizadas antes desse período.

Destaque-se que, por serem o IRPJ e a CSLL tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e por não ter havido falta de pagamento desses tributos, a contagem do prazo decadencial, no presente caso, deve se pautar no disposto no artigo 150, § 4º, do CTN.

#### DOS FATOS

A impugnante efetuou o cálculo do método PRL (PRL-60%) com base no texto da Lei nº 9.959/2000, não apurando nenhum ajuste.

No entanto, a fiscalização desconsiderou as informações prestadas na DIPJ e solicitou à contribuinte que apresentasse cálculos alternativos, com base nos outros métodos disponíveis.

Nesse sentido, a contribuinte apresentou documentos e cálculos, através dos métodos PIC e CPL, que comprovaram a desnecessidade de ajustes.

A impugnante pede vênia para colacionar uma planilha demonstrando a correta aplicação dos métodos na importação de partes vinculadas no ano-calendário de 2004 (doc. 5), ressaltando seu direito estabelecido no § 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, que permite ao contribuinte escolher o método menos gravoso.

A impugnante analisa a seguir os pontos que sustentam a desnecessidade de ajuste apurado pelos métodos PRL, PIC e CPL.

#### DO MÉTODO PRL

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 08/03/2004

Autenticado digitalmente em 05/12/2014 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 05/12/2014 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 08/12/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com a edição da Lei nº 9.959/2000, permitiu-se a utilização do método PRL no caso da importação de bens aplicados à produção. No caso, deveria ser considerada uma margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço de revenda, diminuído das deduções previstas na Lei nº 9.430/96 e do valor agregado no Brasil.

A IN SRF nº 243/2002, no entanto, trouxe disposições que não estão previstas na Lei nº 9.430/96, com as alterações da Lei nº 9.959/2000, e que provocam, em qualquer hipótese de aplicação do método PRL-60%, um aumento substancial no valor dos ajustes de preços de transferência.

A IN SRF nº 243/2002, enquanto norma regulamentar secundária, jamais poderia alterar o critério legal da apuração do PRL, não podendo a fiscalização ter utilizado a referida norma para a apuração dos ajustes segundo o método PRL-60%.

Portanto, está correto o procedimento da contribuinte de utilizar a metodologia prevista na Lei nº 9.430/96, com as alterações da Lei nº 9.959/2000, para calcular os ajustes com base no método PRL-60%.

#### DA VINCULAÇÃO PARA FINS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Para descaracterizar as demonstrações apresentadas pela contribuinte, a fiscalização excluiu dos cálculos quaisquer operações com partes que supostamente seriam vinculadas. Nesse sentido, excluiu todos os dados referentes às operações com empresas que, no seu entender, mantêm contratos de exclusividade com a contribuinte.

Em relação à aplicação do método PIC, com base exclusivamente nas informações no *site* mundial do Grupo Scania, a fiscalização presumiu que os distribuidores relacionados à fl. 3238 gozavam de exclusividade e, portanto, eram pessoas vinculadas.

Por conta dessas exclusões, a fiscalização desconsiderou a aplicação do método PIC para determinados itens e optou por aplicar o método PRL-60%.

Vale notar que, em alguns casos, as empresas supostamente vinculadas não podem manter qualquer contrato de exclusividade no setor automobilístico, por expressa proibição legal (Regulamento da Comunidade Européia nº 1400/2002 e item 3 do artigo 81 do Tratado da Comunidade Européia), o que foi amplamente demonstrado pela contribuinte.

Na aplicação do método PRL-60%, a fiscalização presumiu que alguns distribuidores (relacionados às fls. 3239/3240) gozavam de exclusividade e, portanto, eram pessoas vinculadas.

Ora, não pode haver presunção de vinculação entre as partes para fins da aplicação das regras de preços de transferência, sendo que o ônus da prova dessa vinculação é da fiscalização, e não do contribuinte. Não pode a fiscalização simplesmente presumir, sem comprovar.

Portanto, os ajustes decorrentes da exclusão das operações contratadas com partes tidas como vinculadas pela fiscalização não devem prosperar sendo que tais operações devem ser mantidas nos cálculos dos eventuais ajustes, à não ser que a fiscalização prove o efetivo vínculo, nos termos da legislação vigente.

## DA SIMILARIDADE DAS CAIXAS DE CÂMBIO

Por solicitação da fiscalização, a contribuinte apresentou o cálculo dos possíveis ajustes com base no método PIC para diversos produtos, dentre eles as caixas de câmbio importadas de pessoas vinculadas.

Ocorre que a fiscalização entendeu que não era possível a aplicação do método PIC para as referidas caixas de câmbio, considerando que elas não seriam similares, nos termos do artigo 28 da IN SRF nº 243/2002.

A contribuinte apresentou o Relatório de Comprovação de Similaridade de Caixas de Câmbio (fls. 2525/2584), onde estão detalhadas todas as informações que comprovam a similaridade das referidas caixas de câmbio.

Vale ressaltar que a similaridade das caixas de câmbio das famílias G8 e G9 é proposital, uma vez que foram deliberadamente desenvolvidas para serem similares e intercambiáveis.

A fiscalização alegou que um relatório produzido pela própria contribuinte não merecia fé, sem rebater nenhuma questão técnica apresentada pela contribuinte.

Para satisfazer a imparcialidade solicitada pela fiscalização, a contribuinte decidiu buscar opinião de um terceiro, especialista em análise de produtos e com prestígio na área técnica. Assim, apresentou o Parecer Técnico nº 15 735-301 — "Análise de similaridade de caixas de mudanças para caminhões" (fls. 2588/2641), elaborado por técnicos do IPT (Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo). A impugnante transcreve, às fls. 3243/3244, trechos do referido parecer e a conclusão do IPT.

Entretanto, a fiscalização não aceitou a conclusão do parecer elaborado pelo IPT e procedeu aos cálculos dos eventuais ajustes na importação das referidas caixas de câmbio baseando-se no método CPL, e não no método PIC, indicado pela contribuinte. Contudo, em nenhum momento, a fiscalização questionou qualquer argumento técnico apresentado.

Ademais, está claramente indicado na página 22 do Termo de Verificação Fiscal que a fiscalização entende ser dela o papel de averiguar a similaridade entre produtos.

Ora, o trabalho da fiscalização é averiguar o correto recolhimento de tributos federais, e não opinar sobre similaridade de produtos. Essa tarefa envolve a análise de dados técnicos muito relevantes. Não pode a fiscalização questionar um parecer técnico, mas deve buscar elementos mínimos para contestá-los, e não simplesmente ignorá-lo.

Além de apresentar possíveis contradições nos pareceres apresentados pela contribuinte, a forma encontrada pela fiscalização para contestar praticamente os pareceres foi a comparação das caixas de câmbio através dos custos de seus componentes. Ou seja, seriam similares apenas aqueles produtos que apresentam custos semelhante conforme tabela à página 20 do Termo de Verificação Fiscal.

Vale lembrar que o custo das peças não é critério de similaridade, nos termos do artigo 28 da IN SRF nº 243/2002, que estabelece que são similares bens que, simultaneamente, tiverem a mesma natureza e a mesma função, puderem substituir-se mutuamente e tiverem especificações equivalentes.

A impugnante pede vênia para colacionar um quadro comparativo (doc. 7), que demonstra o percentual de peças comuns entre os vários modelos de caixas de câmbio ora analisadas, para que reste cristalino que a similaridade entre os modelos é fato e não pode ser questionada sem uma criteriosa análise técnica. O quadro à fl. 3246 resume as informações, de forma a mostrar que o modelo que tem o menor percentual de peças em comum com o modelo usado como parâmetro apresenta 57% de peças idênticas.

Ante o exposto, resta claro que a aplicação do método PIC para esses produtos é cabível, considerando que as caixas de câmbio em análise similares, pois atendem aos requisitos do artigo 28 da IN SRF nº 243/2002, que estabelece que são similares bens que, simultaneamente, tiverem a mesma natureza e a mesma função, puderem substituir-se mutuamente e tiverem especificações equivalentes.

### DO CÁLCULO DO PREÇO PRATICADO NAS IMPORTAÇÕES

Em relação aos cálculos apresentados, há algumas inconsistências na metodologia aplicada pela fiscalização no cálculo dos preços praticados nas importações.

De plano, pode-se notar uma inconsistência no critério de comparação das importações na aplicação dos diferentes métodos (PIC, PRL e CPL). A fiscalização utilizou o custo FOB (excluindo o valor do frete, seguro e imposto de importação) na aplicação do método PIC, mas utilizou o custo CIF (incluindo o valor do frete e do seguro) na aplicação dos métodos PRL e CPL.

O artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 estabelece a inclusão do valor do frete, seguro e tributos incidentes na importação no custo dedutível dos bens importados. Por sua vez, os §§ 4º e 5º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002 estabelecem tratamentos distintos para a inclusão dos valores do frete, seguro e tributos não recuperáveis na aplicação dos métodos PIC, CPL e PRL.

A fiscalização informa claramente que utilizou critérios de custo de aquisição diferentes para comparar com preços-parâmetro calculados pelos diversos métodos, o que não apresenta previsão e distinção na Lei nº 9.430/96.

Ademais, o Termo de Verificação Fiscal aponta que os preços praticados nas importações efetuadas em 2004 foram obtidos de dados extraídos do Siscomex e apresentados para serem retificados ou ratificados pela contribuinte, sendo que os valores dos estoques iniciais foram retirados do arquivo de Registro de Inventário fornecido pela contribuinte.

A impugnante apresenta, à fl. 3249, as parcelas que compõem (1) os valores existentes nos estoques iniciais em 01/10/2004; e (2) os preços das importações em 2004, e argumenta que, ao adicionar os valores dos estoques iniciais com os valores das importações, a fiscalização não considerou todas as parcelas que compõem o custo o que gera distorções no cálculo do custo médio praticado.

Vale salientar, ainda, que os valores do estoque final não estão sendo considerados na determinação do custo médio praticado. A importação ocorre quando do ingresso do bem no território nacional, ao passo que o momento da dedutibilidade, para fins fiscais, do valor pago nessas importações ocorre quando o bem importado vem a ser consumido, afetando o resultado do exercício.

Portanto, os valores das mercadorias existentes no estoque final de qualquer ano-calendário, em especial em 31/12/2004, e que irão afetar os resultados de exercícios futuros, não deveriam ser considerados na apuração do preço médio praticado, tal como fez a fiscalização.

A impugnante pede vênia para colacionar aos autos um relatório (doc. 8), elaborado por empresa independente, que apresenta o comparativo dos preços médios calculados pela fiscalização e os que foram obtidos seguindo as premissas retro citadas.

Se compararmos as 2 bases, podemos constatar as seguintes inconsistências:

- o preço da importação considerado para identificar lucros distribuídos indevidamente para pessoas vinculadas localizadas no exterior inclui preços de serviços (frete e seguro, por exemplo) que foram pagos a terceiros;
- os valores das parcelas que compõem os saldos iniciais excedem as parcelas das compras feitas durante o ano-calendário de 2004 em relação aos: (a) custos e taxas alfandegárias; (b) custo de despachante aduaneiro; (c) frete interno; e (d) outros custos necessários à disponibilização da mercadoria (métodos PRL e CPL) e custo de frete, seguro e imposto de importação (método PIC);
- ao adicionar os valores dos estoques iniciais com os valores das importações, a fiscalização não considerou todas as parcelas que compõem o custo, o que gera distorções no cálculo do custo médio praticado; e
- ao considerar os montantes das quantidades sujeitas à comparação dos preços e seus respectivos preços médios, excluíram-se os saldos existentes no final do ano-calendário (estoque final).

As inconsistências apontadas resultam em acréscimos indevidos no custo médio praticado dos produtos. Portanto, ainda que existissem ajustes a serem feitos, eles deveriam ter sido apurados pela fiscalização conforme relatório em anexo (doc. 8).

#### DO MÉTODO CPL - COMPROVAÇÃO DOS CUSTOS

A fiscalização desconsiderou a aplicação do método CPL para alguns itens (tabela de fl. 3252), passando a aplicar o método PRL-60%, pois, aparentemente, a contribuinte não conseguiu comprovar os custos utilizados nos seus cálculos.

A impugnante pede vênia para juntar à presente o parecer elaborado por empresa independente de auditoria da Suécia, comprovando que os critérios de alocação de custos para os referidos itens estão em conformidade com os critérios para a aplicação do método CPL (doc. 9).

#### DA MULTA E DOS JUROS

A multa aplicada é abusiva e confiscatória, em total confronto com o artigo 150, inciso, IV, da CF/88, devendo ser reduzida.

Quanto aos juros de mora, a taxa SELIC não pode ser aplicada aos créditos tributários, uma vez que não foi criada por lei para esse fim, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça.

**Da decisão recorrida:**

A já mencionada 5ª Turma da DRJ/São Paulo I, ao apreciar a impugnação interposta, proferiu o Acórdão nº 16-23.241, de 19 de outubro de 2009, por meio do qual decidiu pela parcial procedência do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

DECADÊNCIA. RECOLHIMENTOS POR ESTIMATIVA.

Em caso de apuração anual do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador no encerramento do ano-calendário, em 31 de dezembro. A partir dessa data, e não da data dos recolhimentos antecipados, tem início a contagem do prazo decadencial.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇOS PRATICADOS. VALORES FOB E CIF.

Na apuração dos preços praticados segundo os métodos PIC (Preços Independentes Comparados) e CPL (Custo de Produção mais Lucro), há que se utilizar os preços FOB. Na apuração segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro (valor CIF), cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação. Exigência exonerada em parte por equívoco na apuração dos preços praticados segundo o método CPL.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. EMPRESAS VINCULADAS. EXCLUSIVIDADE.

Para fins de preços de transferência, estão incluídas no conceito de empresas vinculadas as empresas que gozem de exclusividade, como agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

SIMILARIDADE. CONCEITO.

Para fins de preços de transferência, são considerados similares dois ou mais bens quando simultaneamente tiverem a mesma natureza e a mesma função, puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem, e tiverem especificações equivalentes.

DESQUALIFICAÇÃO DO MÉTODO CPL. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não logrando a contribuinte êxito em comprovar materialmente cálculos de ajustes segundo o método CPL, correta a sua desqualificação pela fiscalização.

MÉTODO PRL60. PREÇO-PARÂMETRO. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

#### COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS.

Exonerada parte da matéria tributável, exonera-se parte da exigência decorrente da compensação indevida de prejuízos fiscais.

#### MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

A aplicação da multa de ofício e o cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC têm previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

#### CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Em virtude da não concordância com a utilização dos valores CIF no cálculo do preço praticado para comparação com o CPL, a instância *a quo* recalculou esses preços relativamente aos onze itens nos quais a fiscalização adotou o referido método (Tabela D). Por tal razão exonerou uma parte (R\$ 296.542,44) do total do ajuste originalmente apurado (R\$ 43.994.255,25). Nesta conformidade, recalculou os tributos e as multas de ofício aplicadas, bem como os valores a serem alimentados no sistema SAPLI da RFB.

#### **Do recurso voluntário:**

Em seu recurso voluntário, a empresa autuada basicamente repete os argumentos deduzidos na impugnação. Nada obstante, diante do que foi decidido pelo acórdão recorrido, complementa com as seguintes alegações:

- a) Em relação ao cálculo do preço praticado para comparação com o preço parâmetro apurado segundo o método PRL, mantém sua discordância quanto à utilização do preço CIF.
- b) Reitera que as demais inconsistências verificadas na apuração dos preços praticados resultaram em acréscimos indevidos.
- c) No que diz respeito à questão da vinculação, reafirma seu entendimento de que o ônus da prova é da fiscalização. Não pode haver presunção.
- d) Quanto à similaridade das caixas de câmbio, assevera que o laudo do IPT foi claro ao atestar sua conformidade com os critérios do artigo 28 da IN/SRF nº 243/02. Segundo o artigo 30 do Decreto nº 70.235/72 (PAF), suas conclusões técnicas devem ser adotadas.
- e) No tocante à comprovação dos custos no âmbito do método CPL, rechaça a exigência de que o laudo elaborado por empresa independente de auditoria da Suécia devesse estar acompanhado por documentação

comprobatória. Argumenta que essa exigência não encontra respaldo na Lei nº 9.430/96 nem na IN nº 243/02.

- f) No que concerne ao cálculo do PRL 60% segundo os critérios previstos na IN 243/02, reforça seus argumentos com o discurso de que a ilegalidade desses critérios é tão patente que o legislador buscou trazer por meio de lei (com a edição da MP nº 478/09) aquilo que estava previsto somente em diploma administrativo.

Ao concluir, requer a reformulação da decisão recorrida e o cancelamento dos lançamentos efetuados.

### **Das contrarrazões:**

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional, em síntese, apresenta as seguintes assertivas:

1. Os pagamentos a título de estimativas são meras antecipações do tributo que é apurado e devido apenas ao final do ano-calendário. Portanto, o fato gerador em questão ocorreu apenas em 31/12/2004.
2. A legislação manda excluir do preço de revenda, na formação do preço parâmetro pelo PRL, apenas valores relacionados à revenda dos produtos (descontos incondicionais, tributos incidentes sobre vendas, comissões e corretagens pagas) e, depois, a margem de lucro. Os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, apesar de normalmente não constituírem encargos devidos à empresa exportadora vinculada no exterior, são agregados ao custo de importação e compõem o preço pelo qual a mercadoria importada ficou efetivamente disponível para o importador no Brasil. Daí que excluir tais valores do preço praticado distorceria a comparação. O § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 endossa esse entendimento. Portanto, o artigo 4º, § 4º, da IN/SRF nº 243/02 não transborda a legalidade.
3. O artigo 6º, § único, da IN/SRF nº 243/02 determina que todas as compras efetuadas no ano-calendário sejam consideradas na formação do preço médio praticado. O mesmo se depreende do § 2º, do artigo 12, daquele diploma normativo. Por isso, está correta a inclusão dos valores finais de estoques no cômputo dos preços médios praticados no período.
4. Quanto à questão da vinculação no âmbito do PIC, a fiscalização solicitou elementos que comprovassem a independência das partes, tais como, faturas entre o fornecedor e outro distribuidor numa mesma região ou contratos de distribuição/concessão entre o fornecedor e os adquirentes nas transações indicadas. Os documentos apresentados pela empresa

neste sentido foram aceitos e utilizados pela fiscalização para a apuração do preço parâmetro pelo PIC. Apenas para os itens cujos cálculos restaram sem suporte documental é que se apurou o preço parâmetro pelo PRL. Assim, a desconsideração do método PIC não ocorreu devido a uma presunção de vinculação, mas, sim, devido ao não fornecimento dos documentos necessários à comprovação do preço parâmetro.

5. Quanto à questão da vinculação no âmbito do PRL60, o vínculo com distribuidores estrangeiros foi informado pela própria autuada em resposta ao termo de início de fiscalização, como se pode ver pela folha 140 dos autos (processo em papel). Outrossim, no que diz respeito ao vínculo das concessionárias, foi a própria autuada quem informou a vinculação conforme atestado no Termo de Verificação Fiscal. Desta forma, não se pode contestar a exclusão das vendas caracterizadas por esse vínculo para fins de apuração do Preço Líquido de Venda (PLV).
6. Ainda que o custo dos componentes não seja legalmente um critério para se auferir a similaridade, é inegável que disparidades gritantes neste quesito constituem indícios que não podem ser ignorados. A expertise do IPT limita-se apenas e tão somente a observar, identificar e emitir juízos sobre os aspectos técnicos dos produtos e equipamentos que lhe são submetidos. Ao emitir juízo sobre a adequação dos equipamentos ao conceito de similaridade estabelecido na legislação de preços de transferência, o IPT transbordou sua seara. Associou o referido conceito ao de compatibilidade ao entender que a intercomunicabilidade e a substitutibilidade entre as peças implicam em sua similaridade. As diversas caixas de câmbio seriam similares porque compartilham a mesma estrutura básica pela qual podem ser adicionados diferentes componentes, peças e acessórios, também padronizados, no que chama de “modularidade programada”. Entretanto, ao sugerir que as diferentes caixas de câmbio podem substituir-se umas às outras mediante “alterações de componentes, variação de peças e com o acréscimo de acessórios” se está evidenciado que elas não possuem especificações equivalentes e não podem substituir-se mutuamente na mesma função senão mediante ações que alteram sua composição e conseqüentemente seu custo e valor agregado. Como bem observado pela fiscalização, de acordo com a recorrente, caixas de câmbio com transmissão manual são consideradas similares a caixas automáticas, o que sob qualquer circunstância é um impropério.
7. Quanto à comprovação dos custos pelo método CPL, a fiscalização não pode simplesmente assumir como verdadeiras e corretas as informações prestadas em parecer de auditoria independente à míngua de suporte documental que lhe permita conferir a pertinência dos dados e a correção metodológica utilizada.
8. No que diz respeito aos critérios de apuração do método PRL60, a sistemática defendida pela recorrente propicia ampla margem para abusos na determinação dos preços de transferência, em sentido oposto à finalidade do artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Elabora, inclusive, exemplo

hipotético para corroborar essa afirmativa. É por esse motivo que o § 11 do artigo 12 da IN/SRF nº 243/02 procura dar uma interpretação mais razoável e sintonizada com o resultado pretendido pelo legislador.

9. Quanto à inconstitucionalidade da multa de ofício e à ilegalidade da aplicação da taxa SELIC, remete-se ao artigo 26-A do PAF e à Súmula CARF nº 4.

Ao final, requer que seja negado provimento ao recurso voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### **Preliminar de decadência:**

A recorrente argumenta que por estar sujeita à apuração de acordo com o regime de estimativa mensal seria correto e lícito pressupor a ocorrência de fatos geradores mensais. Considerando que o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos ao lançamento por homologação e o fato de não ter havido falta de pagamento desses tributos, a contagem do prazo decadencial deve se pautar pelo disposto no artigo 150, § 4º, do CTN. Assim, a presente autuação só poderia se referir a fatos geradores ocorridos a partir de 04/05/2004 (cinco anos antes da lavratura dos autos de infração).

Nada obstante, desde o ano-calendário de 1997, os aspectos temporais dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL estão previstos na Lei nº 9.430/96, *verbis*:

**Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e**

31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

(...)

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

(...)

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

(...)

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012)

(grifei)

A regra geral do IRPJ é, então, a do fato gerador trimestral (artigo 1º). No entanto, no caso de apuração com base no lucro real, o contribuinte pode optar por pagamentos mensais (artigo 2º), sendo certo que isso deslocará aquela apuração para o dia 31 de dezembro do correspondente ano (§ 3º do artigo 2º). Essas regras valem também para a CSLL (artigo 28).

Para quem faz essa opção pelo regime anual, os pagamentos a título de estimativas são meras antecipações do tributo que é apurado e devido ao final do ano-calendário. Esse entendimento já há muito tempo está sedimentado nesta Casa. Neste sentido, confira-se os seguintes acórdãos:

**IRPJ/CSLL – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO – PRAZO INICIAL DE CONTAGEM – APURAÇÃO EM HIPÓTESE DE LUCRO REAL ANUAL – ESTIMATIVAS PAGAS NO CURSO DO PERÍODO BASE – A partir da vigência da Lei 8383/91, o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador. Quando a empresa opta pelo Lucro Real anual, a estimativa é mera antecipação e o fato gerador coincide com o último dia do ano-calendário.**

(Acórdão 103-22026, de 06/07/2005)

DECADÊNCIA – REAL ANUAL – O fato gerador do IRPJ e da CSLL completa-se em 31 de dezembro de cada ano quando deve ser apurado o resultado anual, sendo os valores recolhidos como estimativas consideradas na apuração anual tecnicamente como antecipações do devido. Tendo a ciência ocorrida dentro do quinquênio previsto no CTN, o lançamento não padece de caducidade.

(Acórdão 105-16841, de 22/01/2008)

Portanto, o fato gerador dos tributos alcançados pelas infrações imputadas ao ano-calendário de 2004 ocorreu apenas em 31/12/2004. Como a ciência dos autos de infração foi efetivada em 05/05/2009, não transcorreu a totalidade do prazo de cinco anos, pelo que, não há que se falar em decadência.

#### **A apuração do PRL60 pela sistemática da IN/SRF nº 243/02:**

Desde a introdução da disciplina do controle dos preços de transferência no Brasil, o tema que mais ganhou destaque na doutrina e jurisprudência que trataram do assunto foi, sem dúvida, a apuração do preço parâmetro segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro, o chamado Método PRL.

Como tal método foi inspirado no *resale price*, que é um dos métodos que foram desenvolvidos para a apuração do padrão *arm's length*, vale a pena fazer uma pequena digressão no contexto histórico do desenvolvimento da disciplina no âmbito internacional para que possamos ter uma visão mais precisa desses conceitos.

#### **O desenvolvimento do controle dos preços de transferência no âmbito internacional<sup>1</sup>:**

Historicamente, o *arm's length* consolidou-se como o critério preferido para a alocação de lucros nas transações realizadas entre empresas relacionadas. Tanto a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, por meio de seu Comitê de Assuntos Fiscais, quanto a Organização das Nações Unidas - ONU, por meio de seu Comitê de Especialistas para a Cooperação Internacional em Matéria Tributária, já deixaram claras suas posições favoráveis ao *arm's length* ao rechaçar qualquer discussão sobre a possibilidade de adoção de iniciativas que buscavam o estabelecimento de outro padrão para o tratamento do tema, como, por exemplo, a utilização de fórmulas predeterminadas. Afora os Estados Unidos, que foram seus idealizadores, o *arm's length* foi sendo paulatinamente incorporado, explícita ou implicitamente, na legislação interna dos diversos países.

<sup>1</sup> As referências bibliográficas dos diversos aspectos do referido controle citados neste voto podem ser encontradas na seguinte obra de minha autoria: *Preços de Transferência - Arm's Length e Praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

Internacionalmente, a definição desse padrão costuma ser fundamentada pelo que é indiretamente depreendido no que está estipulado nos parágrafos 1º dos artigos 9º das Convenções-Modelo da OCDE da ONU e dos Estados Unidos. Confira-se:

*[Quando] ... as duas empresas [associadas], nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados em conformidade.*

Foi justamente os Estados Unidos o primeiro país que vivenciou enormes dificuldades quando tentou implementar o controle dos preços de transferência a partir da mera enunciação de uma cláusula tão genérica para o trato da matéria. Foram necessários alguns anos de maturação para se perceber que era preciso desenvolver uma metodologia específica. Por isso, em 1968, foi editada a regulamentação da Seção 482 do *Internal Revenue Code* (a qual dispunha sobre o *arm's length* naquele País), incorporando os chamados métodos tradicionais, para a apuração do padrão na seguinte ordem de prioridade: o *comparable uncontrolled price* (CUP), o *resale price method* e o *cost plus method*. Além destes, abriu-se possibilidade para a utilização de qualquer outro método (quarto método), desde que ele chegasse a resultados considerados *arm's length*.

Os métodos apresentados eram fundamentalmente baseados na comparabilidade entre transações realizadas pelas empresas relacionadas (*controlled transactions*) e transações realizadas por empresas independentes (*comparable transactions*). O CUP comparava os preços das transações, o *resale price* comparava as margens brutas a partir dos preços de revenda (*resale margins*) e o *cost plus* comparava margens brutas a partir dos custos de produção (*mark ups*). Os métodos foram desenvolvidos para o tratamento preferencial de transações envolvendo bens tangíveis.

O período entre 1968 e 1986 foi marcado pela insistência do *Internal Revenue Service* (IRS) e dos tribunais americanos em afirmar a consistência dos métodos estabelecidos na regulamentação da Seção 482. Contudo, os casos difíceis (*hard cases*) submetidos às cortes daquele País pareciam demonstrar que a ausência de comparáveis, principalmente para intangíveis, era uma realidade muito mais frequente que se poderia supor.

Depois de muitas críticas e de um conjunto de propostas e regulamentações temporárias, em 1994, foi editada a regulamentação da Seção 482 que está até hoje vigente. Surgiram o *comparable profits method* (CPM) e o *profit split*. O CPM compara margens líquidas (*profit level indicators*) entre partes controladas e não controladas apropriadamente selecionadas. Por sua vez, o *profit split* deve ser aplicado quando ambas as partes controladas operam com complexas funções econômicas e expressivos riscos e intangíveis de titularidade própria. A possibilidade de utilização de métodos não-especificados (não mais tratada na condição de quarto método) foi também contemplada.

Diante dos avanços na legislação americana, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE aprofundou seus estudos sobre o tema do controle de preços de transferência. Em 1995, a partir dos relatórios que havia publicado em 1979 e 1984 e das novas ideias inseridas nas propostas e na regulamentação final da Seção 482 do IRC, foi publicado o relatório *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Depois da sua Convenção-Modelo, os *Guidelines*, como ficou conhecido o relatório, transformaram-se no mais importante desenvolvimento da OCDE na área tributária nos últimos 50 anos.

A ideia dos *Guidelines* é confirmar a adesão da OCDE ao padrão *arm's length* estabelecido no artigo 9º da Convenção-Modelo. Sua função é ajudar as administrações tributárias (de países membros ou não-membros da OCDE) e os grupos multinacionais a encontrar soluções mutuamente satisfatórias para o controle dos preços de transferência. Os *Guidelines*, no tocante aos métodos sugeridos para a apuração do *arm's length*, basicamente repetem aqueles que foram desenvolvidos nos Estados Unidos. Destaque-se, de forma mais relevante, a criação do *transactional net margin method* (TNMM) em substituição ao CPM americano.

Uma questão primordial, quando se aborda o tratamento metodológico que visa a apurar o *arm's length*, é o critério de escolha do método. Cada método possui um campo de aplicação típico. O CUP é tipicamente utilizado quando as características dos bens e serviços são comparáveis e, por isso, é possível a determinação direta do preço *arm's length*, tais como nas hipóteses de comparação interna e nas situações que envolvem *commodities* e taxas de juros. O *resale price*, quando empresas comerciais preponderantemente distribuidoras (*stripped distributors*) ou agentes comissionados (*comissioned agents*) configuram uma das partes da transação controlada. O *cost plus*, quando as empresas que configuram uma das partes da transação controlada são do tipo industriais e com a produção preponderantemente vinculada a contratos de encomenda (*contract manufacturers*), contratos de remuneração continuada (*toll manufacturers*) e montagens de baixo risco (*low risk assemblers*) ou do tipo provedoras de serviços (*service providers*). Os métodos TNMM e CPM, quando as características dos bens e serviços, bem como as funções, ativos, riscos e bases de custos, não são comparáveis. Por fim, o *profit split* é tipicamente utilizado nas mesmas condições que o TNMM e o CPM, porém, agregam-se, ainda, as exigências de que as partes controladas realizem transações intimamente relacionadas e funções complexas ou possuam intangíveis valiosos ou ativos exclusivos.

Por essa razão, enquanto que a regulamentação americana, desde a sua criação, preferiu adotar a regra do melhor método (*best method rule*), a OCDE só recentemente alterou seus *Guidelines*, abandonando um critério hierárquico que veladamente reconhecia ser impossível a plena aplicabilidade dos métodos, para adotar o critério do “método mais apropriado”. Em ambos os casos, importa notar que o resultado *arm's length* deve ser determinado pelo método que, diante dos fatos e circunstâncias, produza a medida mais confiável.

Mais especificamente sobre o método *resale price*, é pertinente dispensar também algumas poucas linhas.

Tal método tem como ponto de partida o preço de revenda para uma empresa independente de um bem ou serviço adquirido de uma empresa relacionada. Deste preço de revenda é deduzido um lucro bruto apropriado para se chegar ao preço *arm's length* que servirá de parâmetro para a transação controlada. O lucro bruto apropriado é calculado em função da

margem de lucro (margem de revenda) *arm's length*. Por exemplo, se o preço de revenda de uma mercadoria é \$100 e a margem de lucro *arm's length* é de 20%, o lucro bruto apropriado será \$20 (20% x \$100) e o preço *arm's length* será \$80.

A racionalidade do método pode ser ilustrada pela seguinte fórmula:

$$\text{Preço } arm's \text{ length} = \text{Preço de Revenda} - \text{Margem de Revenda} \times \text{Preço de Revenda}$$

A margem de lucro *arm's length* deve ser suficiente para gerar um lucro bruto capaz de cobrir os custos e despesas operacionais da operação de revenda, considerando as funções realizadas, os ativos empregados e os riscos assumidos, e, ainda assim, conferir um lucro líquido apropriado para o revendedor. Esta margem de lucro deve ser determinada com base em margens verificadas em operações de revenda realizadas em circunstâncias comparáveis. Trata-se de tomar como referência as margens praticadas quando bens e serviços adquiridos em transações não controladas são revendidos para empresas independentes. Os preços *arm's length* são calculados, portanto, a partir de margens *arm's length*. Estas, por sua vez, são constituídas sobre uma base de preços praticados em operações de revenda para empresas independentes.

Impõe-se perceber a necessidade de um teste de comparabilidade envolvendo as circunstâncias das transações. As operações de revenda das transações não controladas devem ser realizadas em circunstâncias comparáveis às da operação de revenda da transação controlada. Se nenhuma das diferenças existentes entre as circunstâncias for suficiente para afetar materialmente a margem de lucro no mercado aberto ou se razoáveis ajustes puderem ser feitos para eliminar os efeitos materiais destas diferenças, considera-se que há comparabilidade. As margens de lucro das transações não controladas aprovadas no teste da comparabilidade comporão uma amostra que consubstanciará o resultado *arm's length*. A qualidade e o tamanho da amostra de transações aprovadas no teste da comparabilidade são importantes fatores diretamente relacionados à confiabilidade do método. A qualidade está relacionada com os ajustes efetuados. O tamanho permite empregar técnicas estatísticas capazes de refletir a distribuição das margens das transações não controladas aprovadas no teste. A confiabilidade será tanto maior quanto maior for o tamanho da amostra e mais próxima da curva normal for sua distribuição.

Infere-se da própria estruturação do *resale price* que ele é usado quando é possível constatar que uma das partes na transação controlada realiza operações de revenda. Entretanto, a confiabilidade do método é condicionada às situações em que a empresa revendedora não agrega valor significativo aos bens e serviços revendidos. Por isso, trata-se de um método tipicamente usado quando empresas comerciais preponderantemente distribuidoras (*stripped distributors*) ou agentes comissionados (*comissioned agents*) configuram uma das partes da transação controlada. A OCDE admite que alguma alteração do produto pode ser feita pelo revendedor. Contudo, reconhece que a aplicação do método será bastante dificultada nas situações em que houver processamento ou incorporação do produto adquirido em produtos mais complexos e quando o revendedor contribuir substancialmente para a criação ou manutenção de intangíveis que são agregados aos produtos revendidos. **Quanto maior as funções realizadas, os ativos empregados e os riscos assumidos pelo revendedor, maior deverá ser a remuneração pela margem de lucro e mais difícil de se encontrar**

**circunstâncias comparáveis. Para a OCDE, o uso do *resale price* será provavelmente inapropriado em tais circunstâncias, mas, para a regulamentação americana, a confiabilidade do método estará a tal ponto comprometida que ele poderá ter que ser afastado por não atender à regra do melhor método (*best method rule*).**

Cumpra destacar que o método poderá ser utilizado no controle do preço de transferência exercido sobre a empresa que representa a parte testada (empresa revendedora importadora) ou no controle do preço de transferência exercido sobre a outra parte da transação controlada (empresa relacionada exportadora). Entretanto, o resultado *arm's length* observado nas margens de lucro das transações não controladas só pode ser utilizado para o cálculo do preço *arm's length* a partir do preço de revenda da empresa revendedora. Por isso, só um dos lados da transação controlada corresponde à parte testada (*one-sided analysis*). Em regra, será o lado que desempenha funções menos complexas e que configure a utilização típica do método, ou seja, operações de revenda.

Além disso, as margens de lucro utilizadas para a determinação do resultado *arm's length* não devem ser diretamente retiradas das demonstrações financeiras de empresas que realizam transações não controladas. Ainda que sejam margens brutas calculadas com base no lucro bruto, o qual, por definição, apenas sustenta os custos e despesas operacionais da revenda, e acrescenta uma devida remuneração ao revendedor, é sempre possível que alguns itens de custo ou de despesa sofram tratamento diferenciado nos diversos países, tornando incompatíveis as margens meramente calculadas a partir daqueles demonstrativos. Há necessidade, então, de se promover ajustes adequados para garantir consistência contábil entre as variadas fontes.

#### O desenvolvimento do controle dos preços de transferência no Brasil:

Feita essa digressão no contexto histórico do desenvolvimento da disciplina no âmbito internacional, passo, então, à descrição do tema no contexto interno, particularmente com destaque para o objeto da presente análise, qual seja, o método que foi criado no Brasil, para as operações de importação, tendo como inspiração o *resale price*.

O item 12 da exposição de motivos que acompanhou o projeto que resultou na Lei nº 9.430/96 foi bastante claro sobre os objetivos pretendidos com a inserção da nova matéria em nosso sistema tributário. Leia-se:

12. *As normas contidas nos arts. 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização, experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados “Preços de Transferência”, de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou*

*exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior. (grifei)*

Como se pode observar, a intenção expressamente declarada na exposição de motivos para se introduzir os dispositivos sobre preços de transferência na Lei nº 9.430/96 foi “evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior”. Por conseguinte, fica clara a motivação antielisiva da introdução do controle de preços de transferência no País. Isto corrobora o entendimento que qualifica as regras consubstanciadas pela Lei nº 9.430/96 como cláusulas específicas antielisivas.

Percebe-se também a insinuação de que a legislação que acompanhava a exposição de motivos se apresentava “em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE”. Apesar de o Brasil não ser um país integrante daquela organização internacional, há que se notar o paradigma utilizado como pretexto pelo legislador. Como noticiado, àquela época, os *Guidelines* haviam sido recentemente divulgados. Eram, portanto, o instrumento mais autorizado para exprimir o pensamento dos países integrantes da OCDE em matéria de preços de transferência. Era de se esperar, então, que a lei brasileira seguisse de perto as recomendações contidas nos *Guidelines*.

Para iniciar a análise do regime brasileiro dos preços de transferência, cumpre investigar a técnica adotada para aferir o controle dos preços praticados nas transações controladas. Nesse sentido, destacam-se as ideias de “preço praticado” e “preço parâmetro”. O “preço praticado” é a média aritmética ponderada dos preços efetivamente praticados nas transações controladas no período de apuração do tributo, enquanto que o “preço parâmetro” é aquele calculado segundo um dos métodos previstos na legislação. Assim, a legislação de preços de transferência instituiu a seguinte ficção: se o “preço praticado é superior, nas importações, ou inferior, nas exportações, ao preço parâmetro”, deve-se “tributar a renda auferida”. Trata-se do ajuste primário consagrado pela matéria em âmbito internacional. O mecanismo utilizado para operacionalizar este ajuste é a figura da adição ao lucro real prevista na legislação do imposto de renda.

No que diz respeito aos métodos criados para o cálculo do chamado “preço parâmetro”, o legislador brasileiro reconhecidamente temeu trazer para o País a complexidade da metodologia internacional. Por isso, apesar de se inspirar nos trabalhos da OCDE, adotou uma variedade de mecanismos que tiveram o intuito de promover maior praticabilidade no trato da matéria.

Nesse sentido, conquanto, no exterior, o enfoque dos métodos tradicionais resida na comparabilidade de preços (CUP) ou margens brutas (*cost plus e resale price*), no Brasil, o legislador preferiu manter a comparabilidade apenas para os métodos inspirados no CUP. Quanto aos métodos inspirados no *cost plus* e no *resale price*, o legislador inovou ao predeterminar as margens brutas que deverão ser aplicadas. Ademais, ignorou completamente a recomendação de que cada método deve ter um campo de aplicação específico ao conceder uma plena liberdade de escolha do método desde que dentre esses três tradicionais. Outrossim, não aceitou trazer para o País os métodos que foram posteriormente criados para o trato dos casos mais difíceis, como o TNMM e o *profit split*, e não concordou com a possibilidade de que o contribuinte apure o preço parâmetro por intermédio de outros métodos não especificados.

No que tange à denominação empregada, a lei brasileira nominou de forma diferenciada os métodos caso eles se apliquem à importação ou à exportação. Assim, especificamente com base no *resale price*, foram criados: na importação (artigo 18, inciso II), o método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL; e na exportação (artigo 19, § 3º, incisos II e III), os métodos do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído de Lucro – PVA – e do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído de Lucro – PVV.

Descrito este panorama, é conveniente agora fazer o relato dos principais aspectos que traçaram a evolução histórica do método que é o objeto da análise do presente voto, qual seja, o PRL<sup>2</sup>.

#### 1ª Fase: Antes da Lei nº 9.959/00:

Ao tratar do PRL em sua redação original, a Lei nº 9.430/96 estabelecia um único percentual, equivalente a 20%, a ser aplicado sobre o preço de revenda dos bens ou direitos importados para o cálculo da margem de lucro. O artigo 18, inciso II, desta lei dispunha da seguinte forma:

*II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:*

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;*

De forma semelhante ao que foi feito para o *resale price*, podemos dizer que a racionalidade do método podia, então, ser ilustrada pela seguinte fórmula:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{Preço de Revenda} - 0,2 \times \text{Preço de Revenda}$$

Como se pode ver, estava intrínseca na racionalidade do método a ideia de que o cálculo do preço parâmetro parte de um preço de “revenda”. Nesse sentido, a margem de

<sup>2</sup> Fruto de novas reflexões, as conclusões aqui expostas são um pouco distintas das que foram anteriormente apresentadas em trabalho acadêmico publicado há cerca de cinco anos (Cf. “Preços de Transferência: uma Avaliação da Sistemática do Método PRL”, In: Luís Eduardo Schoueri (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*, v. 3, São Paulo: Dialética, 2009, pp. 170 a 195).

20% foi predeterminada presumindo-se que seria suficiente para gerar um lucro bruto capaz de cobrir os custos e despesas operacionais da operação de revenda, considerando as típicas funções realizadas, ativos empregados e riscos assumidos, bem como conferindo um lucro líquido apropriado para uma empresa tipicamente revendedora.

Foi por isso que a IN/SRF nº 38/97 tentou explicitar uma vedação não contida, pelo menos expressamente, no texto legal. E foi isso justamente o que causou a maior controvérsia desta fase histórica do método. Trata-se daquilo que constou em seu artigo 4º, § 1º:

*§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13. (grifei)*

Os métodos tratados nos artigos 6º e 13 dessa instrução normativa referiam-se, respectivamente, ao dos Preços Independentes Comparados – PIC, inspirado no CUP, e ao do Custo de Produção mais Lucro – CPL, inspirado no *cost plus*. Portanto, de forma transversa, ela pretendeu vedar a utilização do PRL nos casos em que o bem, serviço ou direito importado tivesse sido empregado na produção local.

O fato de isso não constar expressamente no texto legal causou, de imediato, violenta repulsa de parte dos contribuintes, os quais decidiram não obedecer a vedação contida na regulamentação administrativa. Isso gerou uma grande quantidade de autuações que acabaram por demandar a manifestação desta Casa. Os primeiros acórdãos do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes logo indicaram que a interpretação iria ser consolidada no seguinte sentido: a instrução normativa restringiu indevidamente a aplicação do método PRL<sup>3</sup>.

#### 2ª Fase: Depois da Lei nº 9.959/00 e até a IN/SRF nº 243/02:

Diante de tamanha oposição e da constatação de que alguns setores, de fato, estavam utilizando o PRL, apesar da produção local, a Administração propôs ao Governo Federal a edição da Medida Provisória nº 1.924/99, posteriormente convertida na Lei nº 9.959/00. Esses instrumentos, em seus artigos 2º, assim dispuseram:

<sup>3</sup> Cf., entre outros, os Acórdãos 101-94624, de 07/07/04; 101-94628, de 07/07/04; 101-94859, de 23/02/05; 101-94863, de 24/02/05; 103-21859, de 24/02/05; 101-95107, de 10/08/05; 107-08725, de 20/09/06.

*Art. 2º - A alínea "d" do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"d) da margem de lucro de:*

- 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;*
- 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses."*

(grifei)

Como se vê, a previsão inicial de uma margem de lucro calculada a partir de um percentual único de 20% foi abandonada e se abriu a possibilidade, desta vez explícita, da utilização do método nos casos de produção local. Entretanto, nesta hipótese, com uma margem de lucro a ser calculada aplicando-se o percentual de 60% sobre o preço de “revenda” líquido. Não se tratava de um novo método, mas do mesmo método PRL com duas margens percentuais distintas, já que se uma empresa importar idênticos bens para comercialização e para produção local ela terá que apurar o preço parâmetro destas importações a partir de uma ponderação em função das quantidades utilizadas nas duas situações. Cada situação com sua margem apropriada.

Note-se o problema criado. O método parte do preço de “revenda” do bem importado. Mas se este é aplicado na produção e desta atividade resulta um bem substancialmente diferente daquele que havia sido importado, a rigor, não se poderia mais falar em “revenda”. Nada obstante, a lei mantém essa ideia e introduz um novo componente, o “valor agregado no País”. Esse componente, que não existe no *resale price*, teve a intenção de trazer alguma racionalidade para um método que, repita-se, não foi desenvolvido para lidar com situações nas quais a parte controlada (que agora pode assumir as características de uma indústria) realiza funções, emprega ativos e assume riscos muito mais elevados do que numa empresa tipicamente revendedora.

Mas, antes de aprofundarmos na citada racionalidade, é de se destacar um importante aspecto. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d”. Com efeito, afirma-se que a margem de lucro de 60% deve ser “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País”. Ora, uma primeira leitura deste trecho faz pressupor que houve erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de “do valor agregado” deveria se assumir que a lei quis dizer “o valor agregado”.

Despreendida das possíveis consequências, a regulamentação administrativa que se seguiu talvez nem tenha percebido esse erro gramatical Primeiramente, a alteração legal foi abordada pela IN/SRF nº 113/00, que se limitou a regular as mudanças no método PRL em função da nova margem. Depois, foi editada a IN/SRF nº 32/01, que regulou toda a matéria dos preços de transferência, revogando a antiga IN/SRF nº 38/97. Tanto a IN/SRF nº 113/00, quanto a IN/SRF nº 32/01, acabaram por dar idêntico tratamento à nova margem de lucro do PRL. Para resumir o que interessa em ambos os textos, reproduzem-se aqui os §§ 10 e 11 do artigo 12 da IN/SRF nº 32/01:

*§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens aplicados à produção.*

*§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:*

*I - preço líquido de venda, a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;*

*II - margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País.*

Deve-se notar que essas disposições normativas, mesmo que inconscientemente, assumiram a mencionada premissa do erro gramatical no texto da lei e consideraram, no cálculo da margem de lucro, que dos preços de “venda” do bem produzido deveriam ser deduzidos tanto os valores que a lei tratou como “referidos nas alíneas anteriores” quanto o valor agregado no País. A construção gramatical das instruções normativas, entretanto, foi alterada de modo que pôde ser mantida a expressão “do valor agregado” sem a incidência do mesmo erro contido na lei. Ademais, tais instruções normativas, sem os devidos cuidados, alteraram o termo “revenda” para a expressão “venda do bem produzido”. Com isso, considerou-se que o valor agregado deveria ser abatido do preço de “venda” para o cálculo do lucro bruto.

Tal leitura, de fato, pode até parecer que converge para uma interpretação literal mais próxima possível daquilo que estava contido no texto da lei, contudo, a essência do método sofreu um grave abalo. É que sua racionalidade mudou e passou a ser ilustrada pela seguinte fórmula:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{Preço de "Venda"} - 0,6 \times (\text{Preço de "Venda"} - \text{Valor Agregado})$$

Ou seja, aquilo que vier a ser entendido como “valor agregado no País” assume fundamental importância para a racionalidade do método. Trata-se de um conceito aberto que exige construção jurisprudencial para o seu fechamento. Diante disso, podemos assumir inicialmente as três possíveis acepções para a expressão sugeridas na obra do Professor Luís Eduardo Schoueri<sup>4</sup>, quais sejam: (i) o preço de venda menos o custo do bem importado; (ii) o custo total menos o custo do bem importado; e (iii) o custo dos fatores locais (mão de obra, materiais secundários, etc).

Para avaliar a amplitude de um conceito, é sempre bom refletir com base em exemplos extremos. Nesse sentido, vamos primeiro supor que a transação controlada refira-se a importação de um determinado parafuso que vai entrar na produção de um automóvel. Sabe-se que o preço do parafuso é infinitamente menor que o preço do automóvel. Se olharmos a fórmula acima, é fácil inferir que qualquer que seja a acepção da expressão “valor agregado no País” o preço parâmetro resultará num valor infinitamente superior ao que seria razoável esperar como preço praticado na importação de um parafuso. Se a expressão significar (i) o preço de venda menos o custo do bem importado, o preço de venda e o valor agregado serão muito próximos e a subtração no segundo termo da fórmula tenderá a zero, fazendo com que o preço parâmetro tenda para o preço de venda (do automóvel). Se a expressão significar (ii) o custo total menos o custo do bem importado, o valor agregado tenderá para o custo total, de modo que a subtração no segundo termo da fórmula até possa ter um valor relativamente inferior ao preço de venda, mas, ainda assim, o preço parâmetro resultará num valor muito superior ao que seria razoável esperar como preço praticado na importação de um parafuso. Se a expressão significar (iii) o custo dos fatores locais, o raciocínio acaba sendo idêntico ao da hipótese anterior.

Portanto, estamos diante de uma interpretação na qual uma indústria automobilística que importa uma grande quantidade de um determinado parafuso para a sua produção, seja de uma empresa vinculada, seja de um paraíso fiscal, teria a permissão legal para praticar preços absurdamente superiores ao que praticam empresas independentes. Logicamente, transferindo grandes parcelas de lucros para outras jurisdições. Retornando, então, ao contexto histórico em que foi lançada a disciplina dos preços de transferência no Brasil, é de se perguntar: e onde fica a motivação antielisiva que estava estampada na exposição de motivos que acompanhou a proposta da lei?

É claro que esse é um exemplo extremo e que existem muitas outras circunstâncias que poderiam desestimular um planejamento tributário tão agressivo, como, por exemplo, uma elevada carga tributária sobre a importação. No entanto, ele serve muito bem para ilustrar o descompasso dessa interpretação com a própria essência da lei.

Apesar disso, alguns autores costumam justificar essa interpretação com o argumento de que o legislador teria criado uma finalidade indutora para a norma. Isso porque quanto maior o “valor agregado no País” maior seria a probabilidade de o controle dos preços de transferência não resultar em ajuste para a empresa. Teria-se, assim, um incentivo para a produção nacional!

Sinceramente, penso que não se deva incentivar a produção nacional por intermédio de mecanismos que possibilitem a transferência de lucros para o exterior sem a devida tributação em nosso território. Nem acredito que, se quisesse fazer isso, o legislador iria se valer de uma velada fórmula inserida na legislação que deveria essencialmente cuidar do controle dos preços de transferência.

No outro extremo, vamos agora supor um exemplo em que uma determinada máquina é importada, um trator por exemplo, e sofre um pequeno processo de fabricação em nosso País. Poderíamos, também como exemplo, citar um beneficiamento que torne suas pás mecânicas mais resistentes a um determinado tipo de solo. É certo que houve produção nacional. E, pelo que diz a lei, *a priori*, isto já seria suficiente para se deslocar a margem de lucro para o patamar de sessenta por cento. Sendo assim, qualquer que fosse a acepção utilizada para a expressão “valor agregado no País”, sua expressão monetária seria sempre bem inferior ao preço de venda (do trator). Com isso, a fórmula proposta por essa interpretação tenderia para a própria fórmula do método *resale price* uma vez que o preço de “venda” aproxima-se bastante de um verdadeiro preço de “revenda”. Neste caso, independentemente da amplitude da margem predeterminada, a fórmula teria, sim, uma racionalidade adequada.

### 3ª Fase: Depois da IN/SRF nº 243/02:

Diante desse quadro, parece que a Receita Federal percebeu o problema criado no controle dos preços de transferência (nas situações em que havia maior agregação de valor no País) com a interpretação que ela própria havia dado pelas instruções normativas que se seguiram à edição da Lei nº 9.959/00.

A título de nova regulamentação de toda a matéria dos preços de transferência foi publicada, então, a IN/SRF nº 243/02, revogando a anterior IN/SRF nº 32/01. Com essa iniciativa, a Administração alterou a interpretação que fazia do texto legal sobre o PRL aplicado nas situações em que ocorre produção local ao editar, na nova instrução normativa, os §§ 10 e 11 do artigo 12:

*§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos aplicados à produção.*

*§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:*

*I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;*

*II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;*

*III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;*

*IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com o inciso III;*

*V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.*

Seguindo estritamente o que está estipulado no texto desta nova instrução normativa, a seguinte fórmula se apresenta:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{Ci/Ct} \times \text{Preço de "Venda"} - 0,6 \times (\text{Ci/Ct} \times \text{Preço de "Venda"})$$

**Sendo:**

**Ci = custo do bem importado**

**Ct = custo total do bem produzido**

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

Autenticado digitalmente em 05/12/2014 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 05/12/

2014 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 08/12/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THO

ME

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**Ci/Ct x Preço de Revenda = participação do bem importado no preço de venda do bem produzido**

A primeira vista, tal formulação parece em total desacordo com a hipótese de produção local prevista no texto legal. Afinal, o texto da lei não trata de percentual de participação do bem importado. Soa como uma inovação ofensiva à ideia de estrita legalidade corrente no direito tributário pátrio.

Nada obstante, é possível vislumbrar uma outra faceta implícita no texto legal. É o que passo a demonstrar.

Avaliação da legalidade da sistemática contida na IN/SRF nº 243/02:

Já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00:

*II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:*

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) da margem de lucro de:*

- 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;*
- 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.*

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli<sup>5</sup>, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “1” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no *caput* do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção. Apesar de peculiar, parece fazer sentido. Mas, ainda assim, é forçoso reconhecer que faltou a aposição de uma vírgula antes da expressão “e do valor agregado”.

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{Preço de Revenda} - 0,6 \times \text{Preço de Revenda} - \text{Valor Agregado}$$

Mas, sendo assim, o que é necessário para que a fórmula da IN/SRF nº 243/02 possa se ajustar a esta fórmula do texto legal segundo a premissa interpretativa da técnica redacional inapropriada? Para responder a isso, há que se ter em mente que a ideia de valor agregado surgiu no texto da lei com a intenção de fazer com que um método criado essencialmente para lidar com situações de revenda pudesse ser aplicado em casos que ocorre produção nacional. Ou seja, o valor agregado é algo que pretendia trazer alguma racionalidade para o método.

Como a lei fala em “revenda” e não faz sentido falar nesse conceito quando o bem importado é inserido na produção, a Administração fez uma nova interpretação do texto legal de modo que a ideia de “revenda” possa ser utilizada quando ocorre a produção nacional. Procurou, então, encontrar no preço de venda do bem produzido qual seria a parcela que poderia ser atribuída ao bem importado. O próprio bom senso sugere que o critério mais lógico para isso seria proporcionalizar o preço de venda do bem produzido segundo a relação estabelecida entre o custo do bem importado e o custo total do bem produzido. No nosso exemplo do parafuso que é importado para entrar na produção de um automóvel, o preço de “revenda” que se considera ( $Ci/Ct \times \text{Preço de Venda}$ ) é o do parafuso lá dentro do automóvel. E, da mesma maneira, no caso do trator, o preço de “revenda” que se considera é o do trator importado (sem o beneficiamento) dentro do trator já com as pás mecânicas beneficiadas.

E onde entra o tal do valor agregado previsto na lei? Como já foi dito, seu papel é o de trazer alguma racionalidade para o método. Mas, essa racionalidade deve ser atingida com a reconfiguração da noção de “revenda”. Por isso, o conceito de valor agregado mencionado na lei não pode ser estabelecido mediante uma fórmula matemática que tente associá-lo às corriqueiras conceituações econômicas que normalmente são formuladas mediante aglutinações de itens contáveis tais como aquelas três acepções anteriormente sugeridas. Tal conceito deve ser entendido apenas como algo que permite a reconfiguração da noção de “revenda”. Neste sentido, matematicamente, ele pode até ser dispensado uma vez que tenha cumprido sua função. Então, na fórmula acima, se for substituído o preço de “revenda”

<sup>5</sup> Cf. “Parâmetros para a Definição de Valor Agregado e Interpretações Possíveis da Lei nº 9.959/2000 quanto ao Método PRL de Preços de Transferência”. In: *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 2. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 227.

pela aludida proporcionalização, o valor agregado deverá ser zerado para que se chegue à fórmula da IN/SRF nº 243/02.

Note-se que com essa concepção de valor agregado a sistemática contida na interpretação administrativa fica condizente com o texto legal mesmo na premissa de que teria havido apenas um erro gramatical. É que nesse caso o texto legal teria a seguinte formulação:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{Preço de Revenda} - 0,6 \times (\text{Preço de Revenda} - \text{Valor Agregado})$$

Logo, aqui também, se for substituído o preço de “revenda” pela aludida proporcionalização, o valor agregado deverá ser zerado para que se chegue à fórmula da IN/SRF nº 243/02.

Cumprе ressaltar que isso não se trata de uma panaceia inventada para atestar a legalidade da Instrução Normativa. Pelo contrário, busca-se fazer a interpretação mais consentânea com a teleologia da lei. A ideia de valor agregado é um conceito aberto que exige construção jurisprudencial para o seu fechamento. E a lei nada disse acerca da medida desse valor. Nada impede que outra aceção possa ser levantada com base numa interpretação que traga alguma racionalidade para um método que, enfatize-se mais uma vez, **não foi desenvolvido para lidar com situações nas quais a parte controlada (que pode assumir as características de uma indústria) realiza funções, emprega ativos e assume riscos muito mais elevados do que numa empresa tipicamente revendedora.**

Como se relatou, antes da alteração da lei, o que vigia, pelo menos no sentido que a Administração pretendeu interpretar, era a possibilidade restrita de aplicação do método PRL aos casos de bens, serviços ou direitos exclusivamente revendidos, ou seja, sem produção local. Era a ideia da revenda associada ao comércio. Afinal, na própria denominação do método estava implícita esta noção. Nada obstante, quando foi aberta a hipótese de utilização do método para os casos de produção local, a ideia de que o componente importado participa do produto final e, neste sentido, será (re)vendido permanece. Então, para que o método possa continuar refletindo essa ideia é necessário isolar esse componente de tudo mais que possa aparecer no produto final.

O que não se pode é querer que a racionalidade de um método que foi idealizado para situações de “revenda” seja completamente distorcida pela interpretação equivocadamente instituída na segunda fase do processo histórico acima mencionado. Afinal, aquelas primeiras instruções normativas estavam completamente dissociadas da racionalidade do método inspirador, por substituírem, sem os devidos cuidados, o termo “revenda” contido na lei pela expressão “venda do bem produzido”, bem como corromperem o próprio sentido da lei, como o exemplo do parafuso importado para a produção do automóvel pôde bem demonstrar.

Admitir tal interpretação, quando combinada com a liberdade de escolha do método inadequadamente inserida em nossa legislação, seria abrir as portas (com a chancela legal) para o próprio planejamento fiscal que o controle dos preços de transferência (medida antielisiva de caráter específico) pretende evitar.

Alguém poderia objetar que, sem embargo da maior racionalidade, houve exagero na dimensão da margem predeterminada (60%), o que ficaria mais evidenciado nas situações extremas em que há pouca produção nacional, como no exemplo do trator, e quando não há viabilidade para a escolha de outro método. Afinal de contas, a racionalidade impõe que o preço de “revenda” previsto na lei seja obtido mediante proporcionalização no preço de venda do bem produzido. Nada obstante, isso não seria um problema de legalidade, mas, talvez, de falta de proporcionalidade do legislador na predeterminação da margem. E, como se sabe, estaríamos no campo da investigação da constitucionalidade da lei. Fora, portanto, do âmbito de atuação deste Colegiado.

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros com a edição da Lei nº 12.715/12.

### Conclusão:

Diante dessa abordagem interpretativa que fundamenta sua convicção nos contextos histórico e teleológico do Método PRL, impõe-se constatar que os enfoques adotados tanto pela recorrente quanto nas contrarrazões da Fazenda Nacional, adotam pressupostos completamente distintos.

É que ambos não discutem a impropriedade de se admitir a ideia de “revenda” num método cuja racionalidade foi essencialmente destinada para situações em que a parte controlada realiza funções, emprega ativos e assume riscos normalmente encontrados em empresas tipicamente revendedoras. Por isso, também não percebem a sutileza da conceituação do valor agregado apenas como algo que pode atenuar essa adversidade pela reconfiguração da noção de “revenda” e acabam por apegar-se a exemplos numéricos para tentar refutar uma ou outra faceta interpretativa. Ou, como já vi em outras decisões e trabalhos doutrinários, desenvolvem análises que privilegiam complexas explicações matemáticas das fórmulas depreendidas do texto legal e da regulamentação administrativa.

Com a devida vênia, respeito todas essas opiniões, porém, entendo que pecam por não enfrentar a questão central que toca o tema.

E também não se sustenta o discurso da recorrente pelo qual a ilegalidade seria tão patente que o legislador teve que buscar trazer por meio de lei (com a edição da MP nº 478/09) aquilo que estava previsto somente em diploma administrativo. Apesar de a referida MP não ter sido convertida em lei, a verdade é que o mesmo discurso pode ser aplicado à edição da MP nº 582/12, a qual foi efetivamente convertida na Lei nº 12.715/12. Em todo caso, o fato de a lei nova explicitar a metodologia contida na instrução normativa não autoriza inferir que essa sistemática carecia de base legal. O legislador pode muito bem reformular o texto legal apenas para não deixar dúvidas sobre a interpretação mais adequada de uma dada norma. Isso, de maneira nenhuma, significa que se deva interpretar o texto pretérito a contrário senso.

Por tais fundamentos, afasto a alegação de ilegalidade da metodologia de cálculo do PRL60 prevista na IN/SRF nº 243/02.

**A inclusão do frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado a ser comparado com o PRL:**

Sobre esse tema, impõe-se analisar o que dispunha o § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 antes da alteração promovida pela Lei nº 12.715/12. Confira-se:

*§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.*

Primeiramente, cumpre observar que a lei não direcionou a aplicação desse dispositivo para um método particular dentre os três previstos para as operações de importação. Assim, essa norma vale para o PIC, o CPL e o PRL. Contudo, seu conteúdo parece bastante óbvio. Se o frete e o seguro internacionais numa operação de importação são pagos pelo importador (situação em que se negociou o preço em bases FOB), eles devem integrar o custo para efeito de dedutibilidade na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Naturalmente, os tributos incidentes na importação seguem a mesma lógica uma vez que também são suportados pelo importador. Portanto, a norma poderia até ser dispensada porque as regras gerais de apuração do IRPJ e da CSLL já provocariam o mesmo resultado.

Essa constatação fica mais clara quando se vê que o *caput* do mesmo artigo restringe o custo a que se refere às operações efetuados com pessoa vinculada, *verbis*:

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

Destarte, como os valores de frete e seguro são normalmente pagos a pessoas não vinculadas, eles, em regra, não estão sujeitos ao controle dos preços de transferência. Igualmente, os tributos incidentes sobre a importação. Não se pode, portanto, entender que a lei manda adicionar esses valores no cálculo da média aritmética ponderada representativa do “preço praticado”. Nem se pode alegar que, na hipótese de o frete ou o seguro ser pago a pessoa vinculada, o § 6º faria sentido porquanto haveria que se efetuar o controle do respectivo preço. Primeiro, porque os tributos incidentes na importação não poderiam ser incluídos nesta ilação. Depois, porque este seria um outro preço e seu controle pode ser feito separadamente.

Apesar disso, a IN/SRF nº 243/02 preferiu tratar do tema de uma maneira diferente. Especificamente para o PRL, o § 4º do seu artigo 4º assim dispôs:

*§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.*

Desta feita, a instrução normativa mandou integrar no “preço praticado” na importação, para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro no método PRL, os mesmos itens referidos no § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

Independentemente das razões históricas que motivaram a edição desse comando, uma vez que seu correspondente possuía uma outra redação na IN/SRF nº 38/97 e que a redação transcrita surgiu com a IN/SRF nº 32/01, importa notar que o texto normativo não determinou a inclusão daqueles itens no cálculo do “preço praticado” que deverá ser comparado com o preço parâmetro. Ele iniciou com a ressalva de que o “preço praticado” a que se referia é aquele que de alguma forma influi na apuração do preço parâmetro.

Ora, a única possibilidade de o “preço praticado” influir na apuração do preço parâmetro segundo o método PRL é na aplicação daquela metodologia que foi evidenciada pela própria IN/SRF nº 243/02, exclusivamente para a hipótese de o bem importado ser aplicado na produção (com margem de 60%), nos §§ 10 e 11 do seu artigo 12. É que naquela sistemática o “preço praticado” na importação é exatamente o custo do bem importado (“Ci” na formulação acima apresentada). Ou seja, no cálculo do percentual de participação do bem importado no preço de venda do bem produzido, segundo o dispositivo acima transcrito, haveria que se incluir os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação.

O curioso é que essa inclusão opera no sentido de aumentar o valor do “Ci” na formulação apresentada. Portanto, aumentando o preço parâmetro e, conseqüentemente, beneficiando o contribuinte.

Data vênia, tal determinação não faz sentido. Isso porque, se a proporcionalização evidenciada pela metodologia tem a finalidade de isolar o componente importado de tudo mais que possa aparecer no produto final, os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação, que são pagos a terceiros, não devem compor o custo do bem importado nesta proporcionalização.

Provavelmente por essa razão, o texto do § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 foi totalmente modificado pela Lei nº 12.715/12, a qual inseriu, ainda, o § 6º-A. Veja-se:

*§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas:*

*I - não vinculadas; e*

*II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados.*

*§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro.*

Não se fala mais em “para efeito de dedutibilidade” e restringiu-se a aplicação do dispositivo ao cálculo do preço parâmetro previsto no inciso II do *caput*, qual seja, o apurado segundo o método PRL. Então, como argumentado, constatou-se a completa dispensabilidade da norma anterior.

Com relação ao efeito da norma, ficou claro que ela se aplica ao disposto na alínea “b” daquele inciso, isto é, no cálculo do percentual de participação do bem importado no preço de venda do bem (produzido ou revendido). Contudo, agora está expresso que os valores do frete, seguro e tributos incidentes na importação “não integram” o custo do bem importado. Incluiu-se, também, os gastos com o desembaraço aduaneiro, uma vez que, apesar de não constarem da norma anterior, possuem natureza semelhante. E, para eliminar qualquer dúvida sobre o assunto, ressaltou-se que os valores de frete e seguro que não deveriam ser integrados ao custo do bem importado naquele cálculo estão restritos aos que foram contratados com pessoas não vinculadas ou não residentes em paraísos fiscais, bem como os que não sejam beneficiados por regimes fiscais privilegiados. Essa ressalva seria desnecessária quando o frete ou o seguro está incluído no preço negociado (condições diferentes da FOB), contudo, nos casos em que esses valores são pagos a terceiros (pessoas diferentes do exportador) nas condições não restringidas, a norma parece indicar que o controle dos preços de transferência deva ser agregado (*basket approach*).

Talvez até para evitar a confusão criada em casos como o que se apresenta, é de se notar que a nova regra não usa mais a expressão “preço praticado”. De toda sorte, resta patente que a interpretação pretendida pela fiscalização não possui lastro literal e muito menos sistemático ou teleológico. Os preços que devem compor a média aritmética ponderada representativa do “preço praticado” a ser submetido em contraposição ao “preço parâmetro” são exatamente aqueles que estão sujeitos ao controle dos preços de transferência. Ou seja, são aqueles que foram praticados em transações com pessoas vinculadas ou residentes em paraísos fiscais ou, ainda, beneficiadas por regimes fiscais privilegiados. Preços praticados em condições diversas não estão sujeitos ao controle, ainda que se tratem de fretes, seguros ou tributos estreitamente associados às respectivas transações.

Incluir esses valores no cálculo do preço praticado acaba por transportar para um nível acima o valor da média aritmética que deve ser comparada com o preço parâmetro, podendo resultar, como no presente caso, num indevido aumento no ajuste que deve ser oferecido à tributação por conta do controle dos preços de transferência.

O raciocínio construído pela DRJ, depois chancelado nas contrarrazões da Fazenda Nacional, para amparar o procedimento fiscal não se sustenta. Segundo ele, se os valores de frete, seguro e tributos estão incluídos na formação do preço de revenda, também estarão computados no preço parâmetro. Por essa razão, seria necessário incluí-los também no

cálculo do preço praticado para que não ocorram distorções.

Ora, a metodologia utilizada no cálculo do PRL60, como já se disse, considera o preço de revenda como sendo o do bem importado isolado de tudo mais que possa aparecer no produto final. Neste sentido, os valores de frete, seguro e tributos não são considerados no preço de revenda a partir do qual se calcula o preço parâmetro.

Ademais, mesmo para o PRL20, o raciocínio não prospera. A margem de 20% predeterminada pela lei foi uma escolha arbitrária do legislador. Houve a presunção de que ela seria suficiente para gerar um lucro bruto capaz de cobrir os custos e despesas operacionais da operação de revenda, considerando as típicas funções realizadas, ativos empregados e riscos assumidos, bem como conferindo um lucro líquido apropriado para uma empresa tipicamente revendedora. Outrossim, também foram arbitrárias as escolhas dos pontos de referência a partir dos quais e nos quais a margem predeterminada deve ser aplicada. Para melhor compreensão, vale a pena retomar a formulação do método:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{Preço de Revenda} - 0,2 \times \text{Preço de Revenda}$$

A lei, de forma arbitrária, predeterminou os dois “preços de revenda” da fórmula. E de forma diferente! O “preço de revenda” a partir do qual deve-se subtrair o lucro bruto consubstanciado pela margem há que ser “diminuído dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas” (alíneas “a”, “b” e “c”, do inciso II, do artigo 18 da Lei nº 9.430, antes da alteração introduzida pela 12.715/12). Por sua vez, para o “preço de revenda” no qual deve ser aplicado a margem, não há previsão de nenhuma dedução (alínea “d”, do inciso II, do artigo 18 da Lei nº 9.430, também antes da alteração introduzida pela 12.715/12).

Então, na sistemática brasileira, o preço parâmetro é calculado a partir de escolhas absolutamente arbitrárias do legislador. Ele é assim projetado para ser comparado com a média dos preços sujeitos ao controle. Os valores de frete, seguro e tributos já estão incluídos nos custos e despesas operacionais da operação de revenda que devem ser suportados pela margem idealizada pelo legislador. Portanto, caracterizar isso como uma distorção, como disse a DRJ, é uma visão equivocada do fenômeno. Pior, ainda, alterar o valor da média dos preços sujeitos ao controle a título de corrigi-la.

Por essas razões, não concordo com a inclusão do frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado a ser comparado com o PRL.

### **Demais inconsistências na apuração do preço praticado:**

A recorrente insiste que os valores de algumas parcelas que compõem os saldos iniciais de estoques considerados pela fiscalização excedem os valores das compras. Nestas parcelas estariam incluídos: (a) custos e taxas alfandegárias; (b) custo de despachante aduaneiro; (c) frete interno; e (d) outros custos necessários à disponibilização da mercadoria (métodos PRL e CPL) e custo de frete, seguro e imposto de importação (método PIC). Assim, ao adicionar os valores dos estoques iniciais com os valores das importações, a fiscalização não

teria observado esses excessos. Ademais, a fiscalização não teria excluído da apuração os saldos finais de estoques.

Ao analisar essa questão, diferentemente do alegado, a instância *a quo* entendeu que a fiscalização não teria adicionado aquelas parcelas aos preços das importações. Por isso, afirmou que eventual equívoco neste sentido teria apenas beneficiado a contribuinte na medida em que foram apurados preços praticados menores que os reais. Com relação aos saldos finais de estoques, sustentou que o artigo 6º, § único, da IN/SRF nº 243/02 determinaria a consideração de todas as operações de compra praticadas no período sob exame. Quanto aos saldos finais, em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional acrescentou o § 2º, do artigo 12, do mesmo diploma normativo, para corroborar a decisão.

Pelo que parece, a DRJ não compreendeu a questão. A recorrente não alegou que a fiscalização não adicionou aquelas parcelas aos preços das importações. Ela alegou que as citadas parcelas estavam registradas nos saldos iniciais de estoques e acabaram por ser consideradas nos cálculos dos preços praticados. O relatório produzido pela empresa independente, colacionado com a impugnação (fls. 5394 e 5395), esclarece o quanto foi considerado pela fiscalização relativamente aos estoques iniciais e às importações realizadas em 2004:

- Valores existentes nos Estoques Iniciais em 01/01/2004:

- a) Valor FOB da Mercadoria;
- b) Frete e Seguro Internacional;
- c) Impostos não recuperáveis (Imposto de Importação);
- d) Custos e Taxas Alfandegárias;
- e) Custos dos serviços do despachante aduaneiro;
- f) Frete interno; e
- g) Outros custos necessários para a disponibilização da mercadoria na empresa.

- Preços das Importações de 2004:

- a) Preço do Produto Importado de acordo com a Declaração de Importação nas aquisições de 2004 (Método PIC - Valor FOB);
- b) Frete e Seguro Internacional (Método PRL e CPL); e
- c) Imposto de Importação por ser não recuperáveis (Método PRL e CPL).

Segundo a técnica criada pela legislação brasileira de controle dos preços de transferência, o “preço praticado” é a média aritmética ponderada dos preços efetivamente praticados nas transações controladas. Por isso, está correta a recorrente ao argumentar que os saldos iniciais de estoques considerados não poderiam incluir as referidas parcelas. Afinal,

estas foram realizadas com terceiros e não estão no âmbito das transações controladas, ou seja, as praticadas com empresas vinculadas.

E, se fosse para seguir apenas as determinações do artigo 18 da Lei nº 9.430/92, as transações controladas seriam aquelas que efetivamente foram levadas a resultado no período de apuração. Contudo, o artigo 45 da Lei nº 10.637/02 previu um tratamento diferente (também reproduzido no artigo 5º da IN/SRF nº 243/02). Veja-se:

*Art. 45. Nos casos de apuração de excesso de custo de aquisição de bens, direitos e serviços, importados de empresas vinculadas e que sejam considerados indedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, apurados na forma do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica deverá ajustar o excesso de custo, determinado por um dos métodos previstos na legislação, no encerramento do período de apuração, contabilmente, por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados e a crédito de:*

*I - conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou*

*II - conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de esses ativos já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.*

*§ 1º No caso de bens classificáveis no ativo permanente e que tenham gerado quotas de depreciação, amortização ou exaustão, no ano-calendário da importação, o valor do excesso de preço de aquisição na importação deverá ser creditado na conta de ativo em cujas quotas tenham sido debitadas, em contrapartida à conta de resultados acumulados a que se refere o caput.*

*§ 2º Caso a pessoa jurídica opte por adicionar, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o valor do excesso apurado em cada período de apuração somente por ocasião da realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido, o valor total do excesso apurado no período de aquisição deverá ser excluído do patrimônio líquido, para fins de determinação da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, alterada pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*§ 3º Na hipótese do § 2º, a pessoa jurídica deverá registrar o valor total do excesso de preço de aquisição em subconta própria que registre o valor do bem, serviço ou direito adquirido no exterior.*

(grifei)

Como se vê, o excesso de custo que não for naquele mesmo período adicionado na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL deverá ser registrado na conta de ativo do item importado ou em subconta própria. Então, entre as transações controladas, incluem-se também os itens importados que não comporão o resultado tributável em um determinado período. Se é assim, em cada período de apuração, deverá haver itens importados em períodos anteriores já com o preço ajustado pelo controle dos preços de transferência efetivado nos respectivos períodos. Portanto, as transações controladas num determinado período de apuração são apenas aquelas importadas no próprio período. Isso não significa que, no resultado tributável, estar-se-á considerando os itens que não foram consumidos neste período. Isso porque a sistemática explicitada pelo artigo 45 da Lei nº 10.637/02 afasta essa possibilidade.

Destarte, como o “preço praticado” é a média aritmética ponderada dos preços efetivamente praticados nas transações controladas, dever-se-ia considerar apenas as importações realizadas no ano-calendário de 2004. Nem os saldos dos estoques iniciais, nem os dos estoques finais, deveriam ser considerados no cálculo daquela média. Os saldos dos estoques iniciais já deveriam estar ajustados pelo controle dos preços de transferência efetivado em anos anteriores. Assim como, o controle efetivado em 2004 deveria provocar ajustes nos saldos dos estoques levados para os anos posteriores.

A DRJ e a Fazenda Nacional se equivocaram ao invocar o § único do artigo 6º da IN/SRF nº 243/02 de forma isolada. Confira-se o seu conteúdo:

*Normas Comuns aos Custos na Importação*

(...)

*Art. 6º Para efeito de determinação do preço parâmetro com base nos métodos de que tratam os arts. 8º e 12, preliminarmente à comparação, os preços apurados serão multiplicados pelas quantidades relativas à respectiva operação e os resultados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o valor médio ponderado do preço a ser comparado com aquele registrado em custos, computado em conta de resultado, pela empresa.*

*Parágrafo único. Para efeito de comparação, o preço médio ponderado dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, será apurado considerando-se as quantidades e valores correspondentes a todas as operações de compra praticadas durante o período de apuração sob exame.*

(grifei)

O *caput* do artigo 6º trata da determinação dos preços parâmetros previstos nos artigos 8º (PIC) e 12 (PRL). No entanto, o final do seu texto trata da comparação desses preços parâmetros com os preços praticados. Por conseguinte, a expressão “para efeito de comparação” contida no § único, de fato, leva à conclusão de que seu conteúdo refere-se ao

cálculo do preço praticado. Portanto, este deve considerar todas as operações de compra praticadas no período. Porém, isso não pode ser interpretado de forma isolada das disposições do artigo 5º da mesma instrução normativa, o qual, como se disse, replicou as determinações do artigo 45 da Lei nº 10.637/02. Então, todas as operações de compra praticadas no período devem, realmente, ser consideradas, mas, não as operações de compra praticadas em anos anteriores que constavam dos estoques iniciais.

Por outro lado, a fiscalização invocou o § 3º do artigo 12 da IN/SRF nº 243/02 para justificar o seu cálculo dos preços praticados. Veja-se:

*Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)*

**Art. 12**

(...)

*§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.*

Aqui, houve um claro equívoco porque esse § 3º fala da média ponderada dos “preços”, os quais, considerando o contexto do artigo (cálculo do PRL), só podem se referir aos preços de “revenda” do bem para fins de cálculo do preço parâmetro.

Por sua vez, a Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, citou também o § 2º desse mesmo artigo 12, *verbis*:

*§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.*

Desta feita, a norma fala em preços médios de aquisição e revenda. Estes últimos, são novamente aqueles utilizados para o cálculo do preço parâmetro. Mas, os preços de aquisição só podem ser, de fato, aqueles que são utilizados no cálculo dos preços praticados. Mesmo assim, a determinação para que eles sejam ponderados em função das quantidades negociadas não invalida a constatação de que sua leitura não deve ser feita de forma isolada do artigo 5º da mesma instrução normativa. Ou seja, deve-se considerar todas as quantidades negociadas (adquiridas) no período, mas, não os itens negociados (adquiridos) em anos anteriores que constavam dos estoques iniciais.

Nada obstante, não há nenhuma evidência de que a recorrente tenha procedido na conformidade do mencionado artigo 45 da Lei nº 10.637/02. Isso porque ela própria, através do relatório produzido pela empresa independente, colacionado com a impugnação (fls. 5396 e 5397), esclarece que conduz o controle dos seus preços de transferência seguindo a literalidade do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, ou seja, considerando **como transações controladas aquelas que foram levadas ao resultado no período de apuração.**

Por isso, inclui os valores dos estoques iniciais e exclui os valores dos estoques finais no cálculo do preço praticado. Assim, os itens importados em períodos anteriores, os quais compuseram o resultado do ano-calendário de 2004, não estavam registrados nas respectivas contas de ativos ou em subcontas próprias com os devidos ajustes decorrentes do controle dos preços de transferência. Deste modo, impõe-se sua inclusão dentre as transações controladas e, conseqüentemente, no cálculo dos preços praticados.

Todavia, o mesmo não se pode dizer quanto aos itens importados que não foram consumidos no período de apuração. Neste caso, não há nenhuma evidência de que a fiscalização tenha determinado o registro do excesso do custo apurado como decorrência do controle dos preços de transferência nas respectivas contas de ativos ou em subcontas próprias. Não há uma só palavra sobre isso no Termo de Verificação Fiscal (fls. 4668 a 4709). Portanto, não se pode considerar esses itens importados no âmbito das transações controladas.

Por tudo isso, entendo que deva ser incluído os valores dos estoques iniciais e excluído os valores dos estoques finais no cálculo dos preços praticados. Isso, em consonância com o que foi decidido anteriormente neste mesmo item e também no item anterior, qual seja, a não inclusão de outras parcelas nos saldos iniciais de estoques considerados e a não inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação, acaba restando que o cálculo dos preços praticados deva ser conformado de acordo com o pleiteado pela recorrente e com os resultados apresentados no relatório produzido pela empresa independente, colacionado com a impugnação (fls. 5398 e 5399), os quais serão tomados como base para a apuração dos ajustes determinados por este voto.

#### **A questão da vinculação:**

A recorrente alega que teria havido inversão do ônus da prova da vinculação. A fiscalização teria presumido que suas distribuidoras gozavam de exclusividade apenas com base em informações colhidas na *internet*.

A Fazenda Nacional, entretanto, contesta essas alegações.

No seu entender, no âmbito do PIC, a fiscalização solicitou elementos que comprovassem a independência das partes, tais como, faturas entre o fornecedor e outro distribuidor numa mesma região ou contratos de distribuição/concessão entre o fornecedor e os adquirentes nas transações indicada. Os documentos apresentados pela empresa neste sentido foram aceitos e utilizados pela fiscalização para a apuração do preço parâmetro pelo PIC. Apenas para os itens cujos cálculos restaram sem suporte documental é que se apurou o preço parâmetro pelo PRL. Assim, a desconsideração do método PIC não ocorreu devido a uma presunção de vinculação, mas, sim, devido ao não fornecimento dos documentos necessários à comprovação do preço parâmetro.

Por sua vez, no âmbito do PRL60, o vínculo com distribuidores estrangeiros foi informado pela própria atuada em resposta ao termo de início de fiscalização, como se pode ver pela folha 140 dos autos (processo em papel). Outrossim, no que diz respeito ao vínculo das concessionárias, foi a própria atuada quem informou a vinculação conforme atestado no Termo de Verificação Fiscal. Desta forma, não se pode contestar a exclusão das vendas caracterizadas por esse vínculo para fins de apuração do Preço Líquido de Venda (PLV).

Com efeito, no item 5 do Termo de Início de Fiscalização (fls. 86 e 87), a empresa autuada foi intimada a apresentar suas memórias de cálculo de suporte aos métodos adotados para a apuração dos preços parâmetros dos bens, serviços ou direitos importados.

Diante das informações prestadas, a fiscalização constatou a existência de uma grande variedade de itens importados. Por isso, resolveu concentrar sua investigação numa amostra contendo os itens mais relevantes do volume das importações no ano-calendário de 2004 (fls. 637).

Feito esse corte, a fiscalização verificou indícios de vinculação em algumas transações incluídas no cálculo das médias aritméticas ponderadas dos preços parâmetros dos itens importados cujo método de apuração escolhido foi o PIC. Outrossim, verificou indícios de vinculação em algumas transações incluídas no cálculo das médias aritméticas ponderadas dos preços de (re)venda a partir dos quais são deduzidas as margens de lucros a fim de se apurar os preços parâmetros dos itens importados no caso da escolha ter sido pelo PRL.

Os indícios de vinculação, no entender da fiscalização, enquadravam-se nas hipóteses previstas nos incisos IX e X do artigo 23 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

*Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:*

(...)

*IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;*

*X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.*

Nesse contexto, relativamente aos preços parâmetros apurados pelo método PIC, estariam sendo descumpridas as determinações do § 2º, do artigo 18, da mesma Lei. Confira-se:

*§ 2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.*

Esclareça-se que o referido inciso I trata, exatamente, da apuração do preço parâmetro pelo método PIC.

Assim, no item 6 do Termo de Intimação Fiscal nº 4 (fls. 824 a 826), depois de fazer todas suas considerações acerca dos indícios de vinculação, a fiscalização intimou a empresa a apresentar: (i) documentação comprobatória da apuração dos preços parâmetros contendo informações sobre o produto, o fornecedor, o cliente, a fatura, as quantidades e os valores da operação, para os itens que não estivessem de acordo com as suas considerações; e (ii) cópias dos contratos de distribuição/concessão envolvendo distribuidores localizados na União Europeia de modo a demonstrar eventual cláusula de “distribuição não exclusiva”.

De acordo com a fiscalização (fls. 4683), como resposta, a empresa apresentou cópias de alguns contratos e um arquivo eletrônico relacionando diversas notas fiscais para fins de demonstração do cálculo dos preços parâmetros de 87 dos 108 itens solicitados na amostragem. Posteriormente, apresentou memórias de cálculo e documentação comprobatória dos preços parâmetros de outros sete itens. Após diversas prorrogações de prazo, restaram sem comprovação (pelo PIC ou qualquer outro método) os itens listados na Tabela C acima reproduzida. Diante disso, a fiscalização calculou os preços parâmetros de tais itens pelo método PRL.

Portanto, tem razão a Fazenda Nacional quando, em suas contrarrazões, alega que não houve presunção de vinculação. A fiscalização apontou alguns indícios de vinculação e intimou a empresa a apresentar um demonstrativo de apuração dos preços parâmetros, acompanhados da respectiva documentação comprobatória, de modo que, nos casos suspeitos, se pudesse sanear as dúvidas. A empresa fez isso para a maioria dos itens solicitados na amostragem. Não trouxe, contudo, quaisquer elementos para os itens da Tabela C. Então, aqui, o problema não foi de vinculação, mas, sim, de falta de comprovação documental dos valores incluídos na formação da média aritmética ponderada representativa dos preços parâmetros apurados pelo PIC.

Por outro lado, relativamente aos preços parâmetros apurados pelo método PRL, estariam sendo descumpridas as determinações do § 3º, do artigo 18, da Lei nº 9.430/96. Veja-se:

*§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.*

Esclareça-se que o referido inciso II trata, exatamente, da apuração do preço parâmetro pelo método PRL.

Segundo a fiscalização (fls. 4699), os indícios de vinculação com as compradoras estrangeiras (13 empresas) foram confirmados pela própria autuada em resposta formulada ao Termo de Início de Fiscalização (fls. 144). No caso das compradoras brasileiras (22 empresas), todas “concessionárias” da recorrente, os indícios de vinculação foram constatados: (i) pela informação contida na DIPJ segundo a qual duas das empresas eram controladas pela própria autuada com participação societária de 99%; e (ii) a partir de diversas informações públicas e notórias, contidas no sítio eletrônico [www.scania.com.br](http://www.scania.com.br), pelas quais se pode concluir que a rede concessionária da empresa no Brasil possui as características da **exclusividade na distribuição**.

Destarte, as evidências da vinculação são claras. A recorrente poderia até ter trazido elementos para desqualificá-las. Nada obstante, preferiu apegar-se ao argumento infundado de que houve presunção de vinculação. Não lhe assiste razão, portanto.

### **A questão da similaridade:**

Sobre essa questão, a recorrente alega que o laudo do IPT foi claro ao atestar sua conformidade com os critérios do artigo 28 da IN/SRF nº 243/02 e que suas conclusões técnicas devem ser adotadas na conformidade do artigo 30 do Decreto nº 70.235/72 (PAF). Além disso, argumenta que a forma encontrada pela fiscalização para contestar a similaridade foi a comparação das caixas de câmbio através dos custos de seus componentes, entretanto, o custo das peças não seria critério de similaridade nos termos daqueles mesmos critérios normativos.

A Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, contrapõe essas alegações ponderando que ainda que o custo dos componentes não seja legalmente um critério para se auferir a similaridade, é inegável que disparidades gritantes neste quesito constituem indícios que não podem ser ignorados. A expertise do IPT limita-se apenas e tão somente a observar, identificar e emitir juízos sobre os aspectos técnicos dos produtos e equipamentos que lhe são submetidos. Ao emitir juízo sobre a adequação dos equipamentos ao conceito de similaridade estabelecido na legislação de preços de transferência, o IPT transbordou sua seara. Associou o referido conceito ao de compatibilidade ao entender que a intercomunicabilidade e a substitutibilidade entre as peças implicam em sua similaridade. As diversas caixas de câmbio seriam similares porque compartilham a mesma estrutura básica pela qual podem ser adicionados diferentes componentes, peças e acessórios, também padronizados, no que chama de “modularidade programada”. Entretanto, ao sugerir que as diferentes caixas de câmbio podem substituir-se umas às outras mediante “alterações de componentes, variação de peças e com o acréscimo de acessórios” se está evidenciado que elas não possuem especificações equivalentes e não podem substituir-se mutuamente na mesma função senão mediante ações que alteram sua composição e conseqüentemente seu custo e valor agregado. Como bem observado pela fiscalização, de acordo com a recorrente, caixas de câmbio com transmissão manual são consideradas similares a caixas automáticas, o que sob qualquer circunstância é um impropério.

Para compreender a ideia da similaridade é importante perceber que ela se insere num contexto mais amplo no âmbito do controle dos preços de transferência: o da comparabilidade. Este conceito está na própria essência do *arm's length*. A OCDE explica que haverá comparabilidade se numa comparação entre as circunstâncias da transação controlada e as circunstâncias da transação não controlada nenhuma das diferenças existentes entre essas circunstâncias for suficiente para afetar materialmente o parâmetro que estiver sendo examinado na metodologia escolhida (preços ou margens) ou se razoáveis ajustes puderem ser feitos para eliminar os efeitos materiais dessas diferenças<sup>6</sup>.

Então, na metodologia internacional, preços (ou margens) só podem ser comparados se as diferenças entre as circunstâncias das transações (controlada e não controlada) não puderem materialmente afetá-los ou se razoáveis ajustes puderem ser feitos

<sup>6</sup> Cf. OCDE Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD, 2010, par. 1.33.

para eliminar seus efeitos. Veja-se o grau de subjetividade e, portanto, complexidade, contido no conceito. Foi precisamente para eliminar essa complexidade, em prol da praticabilidade, que a legislação pátria afastou a comparabilidade dos métodos brasileiros inspirados no *resale price* e no *cost plus* (predeterminando as margens) e só a manteve para os métodos inspirados no CUP. Neste sentido, confira-se o texto legal que criou o método PIC (artigo 18, I, da Lei nº 9.430/96, antes da alteração promovida pela Lei nº 12.715/12):

*I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes; (grifei)*

Diante da permanência de elementos subjetivos derivados da própria noção de comparabilidade, a regulamentação administrativa buscou reduzir a subjetividade predefinindo o que seriam os bens, serviços ou direitos “idênticos ou similares” e as condições de pagamento “semelhantes”. Assim, os artigos 9º e 10 da IN/SRF nº 243/02 estabeleceram que:

*Art. 9º Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo.*

*§ 1º No caso de bens, serviços e direitos idênticos, somente será permitida a efetivação de ajustes relacionados com:*

*I - prazo para pagamento;*

*II - quantidades negociadas;*

*III - obrigação por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito;*

*IV - obrigação pela promoção, junto ao público, do bem, serviço ou direito, por meio de propaganda e publicidade;*

*V - obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene;*

*VI - custos de intermediação, nas operações de compra e venda, praticadas pelas empresas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços;*

*VII - acondicionamento;*

*VIII - frete e seguro.*

*§ 2º As diferenças nos prazos de pagamento serão ajustadas pelo valor dos juros correspondentes ao intervalo entre os prazos*

*concedidos para o pagamento das obrigações sob análise, com base na taxa praticada pela própria empresa fornecedora, quando comprovada a sua aplicação, consistentemente, em relação a todas as vendas a prazo.*

*§ 3º Na hipótese do § 2º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:*

*I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;*

*II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.*

*§ 4º Os ajustes em função de diferenças de quantidades negociadas serão efetuados com base em documentos de emissão da empresa vendedora, que demonstrem a prática de preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador.*

*§ 5º Para efeito de ajuste decorrente das garantias a que se refere o inciso III do § 1º, o valor integrante do preço, a esse título, não poderá exceder o resultante da divisão do total dos gastos efetuados, no período de apuração anterior, pela quantidade de bens, serviços ou direitos, com garantia em vigor, no mercado nacional, durante o mesmo período.*

*§ 6º Na hipótese do § 5º, se o bem, serviço ou direito não houver, ainda, sido vendido no Brasil, será admitido o custo, em moeda nacional, correspondente à mesma garantia, praticado em outro país.*

*§ 7º Nos ajustes em virtude do disposto nos incisos IV e V do § 1º, o preço do bem, serviço ou direito adquirido de uma empresa vinculada, domiciliada no exterior, que suporte o ônus da promoção do bem, serviço ou direito no Brasil, poderá exceder o de outra que não suporte o mesmo ônus, até o montante despendido, por unidade do produto, pela empresa exportadora, com a referida obrigação.*

*§ 8º Para efeito do § 7º, no caso de propaganda e publicidade que tenha por finalidade a promoção:*

*I - do nome ou da marca da empresa, os gastos serão rateados para todos os bens, serviços ou direitos vendidos no Brasil, proporcionalizados em função das quantidades e respectivos valores de cada tipo de bem, serviço ou direito;*

*II - de um produto, o rateio será em função das quantidades deste.*

*§ 9º Quando forem utilizados dados de uma empresa adquirente que houver suportado os encargos de intermediação na compra*

*do bem, serviço ou direito, cujo preço for parâmetro para comparação com o praticado na operação de compra efetuada com uma empresa vinculada, não sujeita a referido encargo, o preço do bem, serviço ou direito desta poderá exceder o daquela, até o montante correspondente a esse encargo.*

*§ 10. Para efeito de comparação, os preços dos bens, serviços e direitos serão, também, ajustados em função de diferenças de custo dos materiais utilizados no acondicionamento de cada um e do frete e seguro incidente em cada caso.*

*Art. 10. No caso de bens, serviços ou direitos similares, além dos ajustes previstos no art. 9º, os preços serão ajustados em função das diferenças de natureza física e de conteúdo, considerando, para tanto, os custos relativos à produção do bem, à execução do serviço ou à constituição do direito, exclusivamente nas partes que corresponderem às diferenças entre os modelos objeto da comparação.*

(grifei)

Portanto, em consonância com a ideia da comparabilidade, os valores dos bens idênticos ou similares devem ser ajustados em função das diferenças de natureza física, de conteúdo e de condições do negócio. Mais especificamente, no caso dos bens similares, os ajustes de natureza física ou de conteúdo devem considerar os custos relativos à produção do bem exclusivamente nas partes que corresponderem às diferenças entre os modelos objeto da comparação.

Ainda, no que concerne exclusivamente aos bens similares, o artigo 28 do mesmo diploma normativo prevê:

*Art. 28. Para efeito desta Instrução Normativa, dois ou mais bens, em condições de uso na finalidade a que se destinam, serão considerados similares quando, simultaneamente:*

*I - tiverem a mesma natureza e a mesma função;*

*II - puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem;*

*III - tiverem especificações equivalentes.*

(grifei)

Desse modo, restringe-se a similaridade dos bens àqueles que simultaneamente tenham a mesma natureza e função, possam ser substituídos mutuamente na função e possuam especificações equivalentes. Ora, então, a fim de reduzir a subjetividade do conceito aberto e indeterminado de similaridade introduziu-se novos conceitos abertos e indeterminados como “natureza”, “função” e “equivalentes”. Daí, a contenda estabelecida entre

a recorrente e a Fazenda Nacional. Ambas discutem a possibilidade ou não do enquadramento nestes conceitos das caixas de câmbio submetidas à comparação, quais sejam, as controladas (listadas na Tabela D acima) e a não controlada vendida para terceiros independentes (ou seja, aquela tida com similar, a caixa de câmbio de código nº 1412500).

Nada obstante, o ponto crucial da questão não está no enquadramento das caixas de câmbio comparadas naqueles conceitos, mas, sim, na fidedignidade dos ajustes efetuados. Em outras palavras, por serem tomados como similares, em consonância com o artigo 10 acima transcrito, há que se verificar se foram efetuados ajustes de natureza física ou de conteúdo, considerando os custos relativos à produção do bem, exclusivamente nas partes que corresponderem às diferenças entre os modelos objeto da comparação. É com essa premissa, portanto, que devem ser compreendidas as restrições do artigo 28.

Nesse particular, observo que as memórias de cálculo juntadas pela empresa (fls. 4067 a 4092), as quais contiveram o “ajuste do preço pela similaridade”, evidenciam uma metodologia totalmente dissociada do que foi previsto na norma. Com efeito, para cada caixa de câmbio controlada, a recorrente identificou as peças em comum com a caixa de câmbio não controlada. Em seguida, calculou o percentual do custo dessas peças em comum tanto no custo total da caixa de câmbio controlada quanto no custo total da caixa de câmbio não controlada. Aplicou, então, esses percentuais sobre o preço de venda da respectiva caixa de câmbio. Com isso, entendeu que estavam calculados os preços praticados (das caixas de câmbio importadas – as controladas) que deveriam ser comparados com os preços parâmetros apurados pelo método PIC (da caixa de câmbio similar – a não controlada).

Consequentemente, a recorrente pretendeu efetuar os ajustes da similaridade a partir de uma proporcionalização do percentual de identidade dos custos nos preços de vendas dos bens considerados similares. Uma deturpação total do ajuste previsto na norma. Como se viu, o que a norma determina é que se façam ajustes nas diferenças, que naturalmente se pressupõem pequenas, entre os custos de produção dos itens comparados. Assim, por exemplo, se uma determinada caixa de câmbio A é similar a uma caixa de câmbio B, sendo diferentes apenas por um determinado aspecto agregado à caixa B, o ajuste deve ser feito de modo a ser considerado o custo de produção desse aspecto agregado à caixa B. Com isso, o preço da caixa B deve ser diminuído do valor desse custo para que seja, então, tomado como o preço a ser incluído no cálculo da média aritmética do preço parâmetro.

Diante disso, é de se aderir à fiscalização quando esta discorda da similaridade por identificar nos cálculos da recorrente índices de custo de peças comuns entre as caixas de câmbio controlada e a caixa de câmbio não controlada que variam da ordem de 16 a 62%. Ora, é absolutamente dissociado do sentido da norma querer fazer ajustes nos preços de venda da caixa de câmbio não controlada, considerando os custos de produção das diferenças encontradas, quando essas diferenças são tão substantivas.

Por conseguinte, não assiste razão à recorrente nessa questão.

### **A comprovação dos custos pelo método CPL:**

Desde o Termo de Intimação nº 2, lavrado em 20/06/2008, a fiscalização solicitou a apresentação de demonstrativos acompanhados da documentação comprobatória dos

custos dos bens importados cujos preços parâmetros a empresa havia apurado segundo o método CPL. Nesse sentido, promoveu as seguinte intimações (fls. 472 e 473):

6- APRESENTAR demonstrativos, por fornecedor ou produtor estrangeiro, acompanhados de documentação contábil e extra-contábil subsidiária do país de origem, discriminando as quantidades totais produzidas, as quantidades destinadas ao Brasil e os custos de produção unitários que formaram os preços parâmetro apurados pelo método Custo de Produção mais Lucro (CPL) dos itens importados de vinculadas abaixo relacionados, incluindo, conforme o art. 13, §4º, da IN SRF nº 234/2002, no que couber:

- a) o custo de aquisição das matérias-primas e materiais diretos;
- b) o custo de outros materiais utilizados na produção;
- c) o custo do pessoal aplicado na produção;
- d) os custos de locação, manutenção e reparo e encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção;
- e) os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem;

(...)

7- APRESENTAR documentação comprobatória dos custos de produção dos bens e serviços importados de vinculadas relacionados no item 6, acima, cujos preços parâmetro calculados pela fiscalizada foram apurados pelo método CPL, especialmente cópias dos documentos que embasaram os registros constantes dos livros contábeis (ex.: faturas comerciais de aquisição das matérias primas e outros bens ou serviços utilizados na produção, planilhas de rateio do custo de mão de obra cópias das folhas de pagamento, comprovantes de custos com locação, manutenção e reparo dos equipamentos aplicados na produção, demonstrativos dos percentuais e dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão utilizados e das quebras e perdas alocadas), observando-se o disposto no §4º do art. 13 da IN SRF nº 243/2002.

Em seguida, no Termo de Intimação nº 3 (fls. 639 e 640), tornou a intimar a empresa no mesmo sentido. Depois, no Termo de Intimação nº 4 (fls. 822 a 824), a fiscalização fez algumas considerações sobre a inadequação do demonstrativo apresentado com os termos determinados na instrução normativa e repetiu a solicitação de apresentação da documentação comprobatória do custo informado.

Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 4695), em reunião realizada na Deain, em 17/12/2008, os representantes da empresa, após a apresentação dos elementos comprobatórios de alguns custos, alegaram que a comprovação dos custos referentes aos itens produzidos na SCANIA CV AB, situada na Suécia, estava inviabilizada pela complexidade do processo produtivo e dos sistemas de controle e volume de produção realizado naquela fábrica.

Diante disso, a fiscalização apurou os preços parâmetros dos itens, cujos custos não haviam sido comprovados, pelo método PRL60 (conforme Tabela E acima).

Não obstante isso, a recorrente, em sede de impugnação, pediu vênia para juntar aos autos um parecer elaborado por empresa independente de auditoria localizada na Suécia (fls. 5404 a 5454), a fim de comprovar os custos que anteriormente não havia comprovado.

A DRJ não aceitou o referido parecer devido ao fato de ele estar desacompanhado de documentação probatória dos valores e condições lá expostos.

A recorrente rechaça a exigência de que esse parecer deveria estar acompanhado por documentação comprobatória. Aduz que essa exigência não encontra respaldo na Lei nº 9.430/96 nem na IN/SRF nº 243/02.

Por sua vez, a Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, argumenta que a fiscalização não pode simplesmente assumir como verdadeiras e corretas as informações prestadas em parecer de auditoria independente à míngua de suporte documental que lhe permita conferir a pertinência dos dados e a correção metodológica utilizada.

Tem razão a Fazenda Nacional.

Não é possível assumir como verdadeiros os dados que pretensamente justificam a composição dos custos de bens importados, contidos num documento elaborado por empresa de auditoria situada no exterior, juntado aos autos em sede de impugnação, sem que este se faça acompanhar de qualquer elemento probatório dos valores e condições inseridos nos respectivos demonstrativos.

O fato de essa exigência não vir expressa na lei ou na instrução normativa, diferentemente do que alega a recorrente, não é suficiente para se inferir que os dados inseridos nos demonstrativos não devam ser provados. Sobre o que deve ser demonstrado, veja-se o que dizem o artigo 18, III, bem como o seu § 1º, da Lei nº 9.430/96 (antes das alterações promovidas pela Lei nº 12.715/12), e os §§ 2º a 6º do artigo 13 da IN/SRF nº 243/02:

Lei nº 9.430/96:

*Art. 18.*

(...)

*III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.*

*§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de*

cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

IN/SRF nº 243/02:

§ 2º Os custos de produção deverão ser demonstrados discriminadamente, por componente, valores e respectivos fornecedores.

§ 3º Poderão ser utilizados dados da própria unidade fornecedora ou de unidades produtoras de outras empresas, localizadas no país de origem do bem, serviço ou direito.

§ 4º Para efeito de determinação do preço por esse método, poderão ser computados como integrantes do custo:

I - o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;

II - o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção;

III - o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem;

IV - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção;

V - os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito.

§ 5º Na determinação do custo do bem, serviço ou direito, adquirido pela empresa no Brasil, os custos referidos no § 4º, incorridos pela unidade produtora no exterior, serão considerados proporcionalmente às quantidades destinadas à empresa no Brasil.

§ 6º No caso de utilização de produto similar, para aferição do preço, o custo de produção deverá ser ajustado em função das diferenças entre o bem, serviço ou direito adquirido e o que estiver sendo utilizado como parâmetro.

(grifei)

Como se vê, há uma variedade de condições e itens de custo que poderão ou não integrar o cálculo do custo dos bens importados. Como destaca o § 2º da IN acima, tudo deve ser demonstrado. E a prova dos dados inseridos nos demonstrativos é da própria essência

da atividade demonstrativa. Neste sentido, o Manual de Perguntas e Respostas da DIPJ/2005<sup>7</sup> (referente ao ano-calendário objeto da fiscalização) já estampava a seguinte orientação:

*710 - Quais seriam os documentos hábeis para a comprovação dos custos de produção dos bens e serviços importados, segundo o Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), fornecidos por pessoa jurídica vinculada, domiciliada no exterior?*

*Os documentos hábeis para a comprovação dos custos de produção dos bens e serviços importados poderão ser as cópias dos documentos que embasaram os registros constantes dos livros contábeis, tais como, faturas comerciais de aquisição das matérias primas e outros bens ou serviços utilizados na produção, planilhas de rateio do custo de mão de obra e cópias das folhas de pagamentos, comprovantes de custos com locação, manutenção e reparo dos equipamentos aplicados na produção, demonstrativos dos percentuais e dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão utilizados e das quebras e perdas alocadas, observando-se o disposto no § 4º do art. 13 da IN SRF nº 243, de 2002. Devendo ainda apresentar a cópia da declaração do imposto sobre a renda entregue ao fisco do outro país, equivalente a DIPJ do Brasil.*

*Esclarecemos que qualquer documento de procedência estrangeira, para produzir efeitos legais no País e para valer contra terceiros e em repartições da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios ou em qualquer instância, juízo ou tribunal, deve ser vertido em vernáculo. Além disso, deve ser legalizado em seu país de origem, ou seja, notariado, consularizado e registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 10.406, de 2002, art. 224 - Novo Código Civil; Código de Processo Civil; arts. 129 e 148; Lei nº 6.015, de 1973; e PN CST nº 250, de 1971).*

É cediço que não é tarefa fácil a obtenção da documentação probatória referente a custos de bens produzidos no exterior. Contudo, há que se lembrar que a escolha do método, na sistemática da legislação brasileira, é uma opção do contribuinte. Se não era possível obter os elementos probatórios dos custos apurados segundo o CPL, o contribuinte não deveria ter optado por esse método.

Correto, portanto, considerar não comprovados os custos pelo CPL.

### **Sobre a inconstitucionalidade da multa de ofício e a ilegalidade da aplicação da taxa SELIC:**

No que se refere à inconstitucionalidade da multa de ofício, não se pode acatar esse argumento. Isso porque a competência desta Casa está circunscrita a verificar os aspectos legais do ato administrativo. Quanto a isso, vale a pena transcrever o que dispõem o artigo 62 do Anexo II do RICARF e a Súmula CARF nº 2:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (grifei)*

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Quanto à incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício, a recorrente alega que ela não pode ser aplicada aos créditos tributários. Fundamenta essa afirmativa com base em jurisprudência do STJ.

Essa argumentação costuma ser motivada pela ressalva contida no artigo 161 do CTN. Confira-se:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifei)*

Ou seja, apenas o valor do principal poderia ser atualizado pelos juros, ressalvado o direito de o Fisco exigir a multa correspondente, sem que esta pudesse ser atualizada.

Sem embargo, sobre o assunto, o entendimento do CARF pode ser extraído das seguintes súmulas:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (grifei)*

*Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (grifei)*

Portanto, os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário”. Esta última expressão é definida pelo CTN nos seguintes termos:

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. (grifei)*

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (grifei)*

Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal que, por sua vez, tem por objeto também a penalidade pecuniária. Conseqüentemente, o entendimento sumulado compreende todo o crédito tributário lançado, ou seja, tributos e multas aplicadas.

Como é cediço, a matéria sumulada é de observância obrigatória por disposição expressa do que consta no artigo 72 do Anexo II do RICARF:

*Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.*

A despeito das decisões colacionadas pela recorrente, há outras que corroboram o entendimento acima expresso. Note-se, por exemplo, as ementas dos seguintes acórdãos da Câmara Superior:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010, Redatora Designada: Viviane Vidal Wagner)*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-01.192, de 17/10/2011, Redator Designado: Claudemir Rodrigues Malaquias)*

Ademais, o STJ também já se pronunciou neste sentido. Veja-se:

*TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.*

*1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.*

*2. Recurso especial provido.*

(Acórdão REsp 1.129.990/PR – Relator: Min. Castro Meira - DJe de 14/09/2009)

Assim, concluo que está correta a incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

### **Cálculos finais do ajuste:**

De tudo que ficou decidido, somente assiste razão à recorrente no que concerne às alegações de erros: (i) nos preços praticados dos bens cujos preços parâmetros foram apurados segundo o PRL, conforme calculados pela fiscalização, os quais estariam indevidamente acrescidos dos valores do frete, seguro e tributos incidentes na importação (a mesma alegação, quanto aos bens cujos preços parâmetros foram apurados segundo o CPL, já havia sido acatada pela DRJ); e (ii) no conjunto de todos os preços praticados calculados pela fiscalização, os quais estariam afetados por outras inconsistências.

Sendo assim, há que se aceitar os preços praticados calculados pela própria empresa, que estariam livres dos referidos erros, em sede de impugnação (fls. 5398 e 5399). Utiliza-se, portanto, a mesma solução adotada pela instância *a quo* no seu provimento parcial de não inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na apuração dos preços praticados para efeito de comparação com o CPL (cf. fls. 5503 e 5504), vale dizer, considerar os valores dos preços praticados fornecidos pelo próprio contribuinte.

Destarte, a partir das tabelas acima reproduzidas, considerando os preços praticados (valores FOB) informados pelo contribuinte (fls. 5398 e 5399) e os preços parâmetros e quantidades a ajustar apurados pela fiscalização (fls. 4964 a 4966), chega-se aos seguintes ajustes (valores em R\$):

**Tabela A**

Código	Descrição	Preço Praticado Fiscalização	Preço Praticado Contribuinte	Preço Parâmetro	Qtde. a Ajust.	Ajuste
489259	BOLSA DE FERRAMENTAS CPL	82,79	81,33	76,37	2800	13.888,00
492294	ARTICULACAO	32.650,84	31.852,96	29.391,13	76	187.099,08
492784	FILTRO DE AR	297,56	294,32	266,34	787	22.020,26
1358870	CILINDRO DE FREIO 30"	115,71	115,35	101,94	2448	32.827,68
1366484	TAMPA CPL - PRATELEIRA (PLASTICO)	18,54	18,39	17,02	10883	14.898,83
1375368	JOGO TUBOS ALIMENTACAO MOTOR	63,73	63,09	59,42	5776	21.197,92
1383620	LETREIRO "SCANIA"	145,46	144,68	129,55	11288	170.787,44
1402963	BOMBA INJETORA	6.409,91	5.963,91	5.900,70	150	9.481,50
1405321	PAINEL COM BOCAIS MONTADO LADO	26,03	25,70	23,59	11506	24.277,66
1405322	PAINEL COM BOCAIS MONTADO LADO	23,94	23,65	21,68	11626	22.903,22
1405827	SUPORTE	54,46	54,20	50,52	4179	15.378,72
1405929	PEDAL DO ACELERADOR	20,24	20,08	18,45	11142	18.161,46
1406225	TRAVA DA PORTA ESQ COM REG.CEN	85,52	84,57	77,01	6179	46.713,24
1406226	TRAVA DA PORTA DIR.COM REG.CEN	85,37	84,76	77,46	6326	46.179,80
1409378	ALTERNADOR	323,93	321,11	294,97	8116	212.152,24
1409380	ALTERNADOR	396,08	389,33	360,31	2038	59.142,76
1424224	CAMARA DE AR CPL	114,58	114,47	102,69	13200	155.496,00
1437718	UNIDADE DE CONTROLE MS6.2	970,90	954,47	889,16	5271	344.249,01
1438824	PISTÃO	170,24	169,41	157,71	1404	16.426,80
1440666	UNIDADE DE CONTROLE MS6	915,30	897,88	847,35	1914	96.714,42
1448752	RADIADOR DA ECU	44,25	43,99	40,14	7215	27.777,75
1482291	LIMPADOR DE PARA-BRISA	248,76	246,49	224,42	10683	235.773,81
1485646	TURBOCOMPRESSOR	726,59	721,01	641,62	820	65.099,80
1485650	TURBOCOMPRESSOR	730,08	707,04	645,21	318	19.661,94
1501494	TAMPA DE PROTECAO	290,85	286,47	269,88	1271	21.085,89
1503224	LONGARINA	821,65	816,80	747,03	1406	98.096,62
1507993	UNIDADE DE CONTROLE	1.002,12	996,72	905,68	1500	136.560,00
1508531	BOMBA DE AGUA	158,47	156,94	139,31	12045	212.353,35
1512736	PAREDE	200,32	198,15	180,22	2398	42.996,14
1516510	SAPATA	113,44	111,58	106,48	15470	78.897,00
1517884	APOIO DO MOTOR	57,11	56,83	50,74	3264	19.877,76
1529068	FAROL LONGA DIST. E NEVOEIRO	65,47	65,30	58,84	8316	53.721,36
1529069	FAROL LONGA DIST. E NEVOEIRO	65,46	65,33	58,78	8573	56.153,15
1534424	SUPORTE DA BARRA DE REACAO	308,69	305,46	286,94	2079	38.503,08
1534425	SUPORTE DA BARRA DE REACAO	309,02	306,17	286,69	1857	36.174,36
1537960	RADIADOR DE ÓLEO	274,25	272,42	246,53	11641	301.385,49
1549542	MANGUEIRA	74,54	74,28	67,58	7080	47.436,00

**Tabela B**

Código	Descrição	Preço Praticado Fiscalização	Preço Praticado Contribuinte	Preço Parâmetro	Qtde. a Ajust.	Ajuste
1399036	RODA DISCO	575,77	544,75	344,79	2644	528.694,24
1399037	RODA DISCO EM ALUMINIO FORJADO	739,09	695,99	428,76	2562	684.643,26
1440586	UNIDADE INJETORA	3.815,75	3.733,21	1.430,06	275	633.366,25
1483915	CARCACA DO EIXO TRÁSEIRO	1.450,41	1.325,76	912,96	962	397.113,60

Código	Descrição	Preço Praticado Fiscalização	Preço Praticado Contribuinte	Preço Parâmetro	Qtde. a Ajust.	Ajuste
1483917	CARCACA DO EIXO TRASEIRO	1.412,73	1.290,72	884,93	1010	409.847,90

**Tabela C**

Código	Descrição	Preço Praticado Fiscalização	Preço Praticado Contribuinte	Preço Parâmetro	Qtde. a Ajust.	Ajuste
1479518	MOLA DE FOLHAS - AÇO	567,90	540,03	374,81	3196	528.043,12
1516501	GUARNICAO DE FREIO	28,48	27,25	21,46	51837	300.136,23
1310503	RETENTOR VEDACAO COMP.FERRAME	261,88	259,36	209,97	7508	370.820,12
1414527	ANEL DA ENGREANAGEM	305,64	294,18	186,83	6214	667.072,90
1414528	ENGREANAGEM ACIONADORA	152,42	144,91	93,38	6214	320.207,42
1414588	RODA DENTADA	225,98	215,15	138,50	6214	476.303,10
1415522	BLOCO DO MOTOR 9 LITROS MONTAD	11.487,21	10.726,43	5.553,32	918	4.748.914,98
1467300	FREIO MOTOR	341,29	323,99	249,04	6943	520.377,85
1471623	CUBO DA RODA TRASEIRA	227,72	203,23	103,06	4914	492.235,38
1490152	TROCADOR DE CALOR	206,59	191,09	144,11	6080	285.638,40
1505562	CAMARA DE AR CPL	152,33	132,82	105,60	13468	366.598,96
1520016	CUBO-EIXOS	1.040,39	979,67	627,67	6462	2.274.624,00
1525972	TRAVESSA	96,59	84,40	60,54	8074	192.645,64
1543144	ARVORE DE TRANSMISSAO	1.118,87	978,33	635,06	749	257.109,23

**Tabela D**

Código	Descrição	Preço Praticado Fiscalização	Preço Praticado Contribuinte	Preço Parâmetro	Qtde. a Ajust.	Ajuste
1412502	CAIXA DE MUDANCAS GRS900	17.260,67	17.070,88	15.151,42	1262	2.422.358,52
1412503	CAIXA DE MUDANCAS GRS900	21.340,09	20.990,37	17.227,86	447	1.681.841,97
1412506	CAIXA DE MUDANCAS GR900	15.957,23	15.853,80	14.802,34	189	198.725,94
1412507	CAIXA DE MUDANCAS GR 900	19.143,47	18.998,65	16.808,43	555	1.215.572,10
1412512	CAIXA DE MARCHAS DO VEICULO	29.848,25	31.012,65	20.589,20	7	72.964,15
1412514	CAIXA MUDANCA GR900	17.754,89	17.474,14	14.526,38	133	392.052,08
1412523	CAIXA CAMBIO GRS 900R OPTICRUISE	23.403,42	23.231,27	19.025,55	168	706.560,96
1412530	CAIXA DE MARCHAS GRS0900	18.345,18	18.264,71	16.083,89	19	41.435,58
1412543	CAIXA DE MARCHAS DO VEÍCULO	21.685,50	21.542,76	19.028,93	8	20.110,64
1414777	CAIXA DE MUDANCAS GR801R	18.884,51	18.415,73	16.249,56	750	1.624.627,50
1414779	CAIXA DE MUDANCAS GR801R	18.182,34	18.003,26	16.194,70	956	1.728.983,36

**Tabela E**

Código	Descrição	Preço Praticado Fiscalização	Preço Praticado Contribuinte	Preço Parâmetro	Qtde. a Ajust.	Ajuste
1310251	PAINEL CENTRAL ASSOALHO FRONTE	113,98	98,07	77,51	6848	140.794,88
1310655	ASSOALHO LADO ESQUERDO CPL	530,41	493,78	375,34	1368	162.025,92
1310656	ASSOALHO LADO DIREITO CPL	556,43	517,97	392,02	1360	171.292,00
1415529	TROCADOR DE CALOR	911,80	857,69	451,92	695	282.010,15
1488547	MOTOR DSC16 02	47.860,31	45.902,63	30.118,87	208	3.283.022,08
1518727	SHORT BLOCK DC	11.772,52	10.568,57	5.628,21	138	681.769,68
1521077	DIFERENCIAL	13.805,99	12.710,09	7.982,52	100	472.757,00
1521079	DIFERENCIAL	13.505,30	12.493,44	9.146,86	77	257.686,66
1521081	DIFERENCIAL	13.034,38	12.414,85	8.053,70	426	1.857.849,90

Código	Descrição	Preço Praticado Fiscalização	Preço Praticado Contribuinte	Preço Parâmetro	Qtde. a Ajust.	Ajuste
1521082	DIFERENCIAL	4.398,57	4.160,40	2.579,89	426	673.297,26
1521083	DIFERENCIAL	13.608,07	12.483,15	8.254,33	157	663.924,74
1521084	DIFERENCIAL	4.564,07	4.163,00	2.640,88	157	238.972,84
1728534	MOTOR	52.384,63	46.902,48	33.929,28	3	38.919,60

**Total do Ajuste: R\$ 36.505.497,63**

Demonstrativo do ajuste total mantido (valores em R\$)	
Ajuste total apurado pela fiscalização	43.290.797,69
(-) Diferença exonerada pela DRJ	296.542,44
= Ajuste total mantido na DRJ	42.994.255,25
(-) Diferença exonerada neste voto	6.488.757,62
= Ajuste total mantido por este voto	36.505.497,63

### **Tributos mantidos:**

Seguindo com os procedimentos utilizados na solução adotada pela DRJ, considerando-se os tributos calculados como decorrência do ajuste mantido por este voto e suas implicações nas compensações indevidas de prejuízos fiscais nos anos posteriores (OBS: não houve compensação indevida de bases negativas nos anos posteriores), teremos:

### **Ano-calendário 2004 – ajustes preços de transferência (valores em R\$):**

IRPJ	
Matéria tributável mantida	36.505.497,63
(-) Prejuízos anteriores (30%)	10.951.649,28
= Valor tributável	25.553.848,35
IRPJ (15%)	3.833.077,25
Base de cálculo do adicional	25.313.848,35

Processo nº 16561.000042/2009-71  
Acórdão n.º 1102-001.238

S1-C1T2  
Fl. 5.659

Adicional (10%)	2.531.384,84
Total IRPJ	6.364.462,09
Multa de ofício (75%)	4.773.346,57

CSLL	
Matéria tributável mantida	36.505.497,63
(-) Bases negativas anteriores (30%)	10.951.649,28
= Valor tributável	25.553.848,35
CSLL (9%)	2.299.846,35
Multa de ofício (75%)	1.724.884,76

Ano-calendário 2005 – compensação indevida (valores em R\$):

PREJUÍZOS FISCAIS	
Saldo 01/01/2004	261.356.994,16
(-) Comp. DIPJ/ac2004	134.757.603,55
(-) Comp. Voto	10.951.649,28
Saldo 01/01/2005	115.647.741,33
(-) Comp. DIPJ/ac2005	116.215.307,81
Comp. Indevida ac2005	565.566,48

IRPJ	
Compensação indevida	565.566,48
IRPJ (15%)	84.834,97
Base de cálculo do adicional	325.566,48
Adicional (10%)	32.556,65
Total IRPJ	117.391,62
Multa de ofício (75%)	88.043,72

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

Autenticado digitalmente em 05/12/2014 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 05/12/2014 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 08/12/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ano-calendário 2006 – compensação indevida (valores em R\$):

PREJUÍZOS FISCAIS	
Saldo 01/01/2006	0,00
(-) Comp. DIPJ/ac2006	10.384.082,80
Comp. Indevida ac2006	10.384.082,80
OBS: Como não houve alteração na matéria tributável, não há alteração no IPRJ do ano-calendário 2006.	

**Conclusão:**

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de afastar a preliminar de decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para diminuir o ajuste do controle dos preços de transferência do ano-calendário de 2004 e, nesta conformidade, reduzir o crédito tributário exigido nos termos acima consignados.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator