



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720107/2019-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1201-006.791 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de maio de 2024
Recorrente GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

NULIDADE. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DESQUALIFICAÇÃO DO MÉTODO. CRITÉRIO DE PROPORCIONALIDADE. INEXISTÊNCIA.

A divergência sobre a composição de determinados itens nos custos para fins de aplicação do método CPL e a exclusão das rubricas inadmitidas por falta de comprovação de sua natureza autorizam a desqualificação, pela autoridade fiscal, do método originariamente eleito pelo contribuinte, ante a inexistência de proporção mínima legalmente estabelecida para tanto, entre os valores inadmitidos e o total.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL 20. OPERAÇÕES OBJETO DE DEVOLUÇÃO. NECESSIDADE DE EXCLUSÃO DO PLV. LEI 12.715/2012.

As vendas objeto de devolução não devem ser consideradas para o cálculo do PRL, pois apenas se sujeitam a controle as operações que impliquem a baixa definitiva para resultado no período de apuração sob análise (§ 15 do art. 18 da Lei nº 9.430/96). Dessa maneira, as vendas objeto de devolução não devem ser objeto de controle, e, além disso, seus respectivos valores não podem ser considerados para fins de cômputo do preço-parâmetro da fórmula do PRL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por maioria de votos, em afastar a preliminar de nulidade, vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah (relator) e (ii) por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Eduardo Genero Serra.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo conselheiro Gustavo de Oliveira Machado.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão da DRJ que julgou Improcedente a Impugnação apresentada pelo Contribuinte em face de auto de infração que questionava ajustes de preços de transferência em importações de pessoas vinculadas ao contribuinte, relativamente ao ano-calendário de 2014. Houve a desqualificação do método CPL e a aplicação do método PRL-20 a partir do qual a autoridade autuante apurou ajustes ensejando a lavratura dos autos de infração de IRPJ e CSLL em questão.

Segundo a ECF do Contribuinte, as operações sujeitas a controles de preços de transferência somaram, no ano em questão, R\$3.076.501.664,00, e os ajustes no lucro real e na base de cálculo da CSLL totalizaram de R\$23.342.662,13 (fls. 138). As operações sujeitas a controles de preços de transferência envolveram 4.482 produtos, conforme a seguinte tabela sintética apresentada em atendimento à fiscalização:

MÉTODO	AJUSTE POR MÉTODO	Quantidade	Custo Total	(%)
PRL	23.255.101,31	4.650	1.684.375.358,20	99,62%
PIC-(I)	87.560,82	194	12.335.752,23	0,38%
CPL	0	8	1.335.311.406,53	0,00%
TOTAL	23.342.662,13	4.852	3.032.022.516,96	

Mediante solicitação da fiscalização, o Contribuinte apresentou memórias de cálculos que foram consideradas insuficientes à compreensão de como teriam sido calculados os preços médios informados.

Intimado a complementar a fiscalização, o Contribuinte atendeu ao solicitado, embora com lacunas que foram supridas em atendimento a intimações posteriores.

A fiscalização alega que o Recorrente não teria apresentado as planilhas analíticas de cálculo de preço parâmetro pelo método CPL, tendo sido intimado a apresentar documentação suplementar sobre os 8 automóveis importados com preços controlados por esse método. Foram solicitados documentos adicionais (planilha de custo e documentos comprobatórios fornecidos pela pessoa jurídica vinculada para comprovação do custo de produção dos bens importados,

bem como cópia da declaração de imposto de renda entregue ao fisco do outro país, equivalente à ECF).

O Contribuinte apresentou planilhas analíticas para os modelos Classic e Agile, mas sem detalhes sobre os preços praticados. Intimado a apresentar memórias de cálculo analíticas dos preços praticados, apresentou planilhas com as memórias das importações diretas e indiretas, estas realizadas pela Cisa Trading, considerada vinculada para fins de preço de transferência.

Questionado sobre eventual contratação de frete e seguro internacional de pessoas vinculadas, o Contribuinte informou que não os contratou de pessoas vinculadas.

Concluindo o relato da ação fiscal, os ajustes pelo método PIC não foram objeto de intimação e os ajustes originalmente feitos pelo método PRL foram considerados corretos. Já os ajustes relativos aos 8 modelos de automóveis com preços de transferência controlados pelo CPL foram objeto de autuação, pois o método foi desqualificado por falta de comprovação da correta apuração do preço parâmetro, lavrando-se a autuação em virtude dos ajustes apurados pelo método PRL-20, eleito alternativamente pela autoridade fiscal.

A fiscalização apresentou as seguintes causas para desqualificação do método CPL.

Causas para a desqualificação do método CPL

- i. Parcela dos custos de produção dos veículos Agile e Classic na Argentina não estava elencada dentre os custos admitidos no art.15, §5º, da IN RFB nº 1.312/12 (“Custo logístico na Argentina”, “Demais custos de manufatura” e “outros custos na Argentina”).
- ii. Não havia detalhamento suficiente das rubricas que os integravam para verificar a pertinência de sua inclusão no preço-parâmetro e não foram apresentados registros contábeis e documentos que embasaram tais registros.
- iii. O contribuinte foi intimada para sanar a falta ou apresentar novo método de cálculo em 10 dias. O contribuinte solicitou prorrogação de prazo por 30 dias, o que foi deferido, mas não apresentou os registros contábeis dos custos em questão. Por isso, novo pedido de dilação foi indeferido e o método CPL foi desconsiderado.
- iv. O contribuinte não se manifestou sobre a escolha de outro método de ajuste, razão pela qual a fiscalização elegeu outro método, conforme o art.40, §2º, da IN RFB nº 1.312/12, e deu ciência à contribuinte em 19/11/19 dos critérios adotados para realizar os cálculos pelo método PRL, facultando-lhe manifestação sobre eventuais erros de fato na seleção dos dados utilizados nos cálculos.

Em resposta de 02/12/19, o Contribuinte optou por não se manifestar a respeito dos dados apresentados quando da reapuração dos ajustes pelo método PRL-20, e a fiscalização procedeu ao cálculo dos ajustes dos automóveis Agile e Classic, conforme art. 12 da IN RFB nº 1.312/12, apurando os ajustes, que foram objeto do lançamento de ofício.

O valor total dos ajustes apurados pela fiscalização para os produtos sujeitos ao controle de preços de transferência nas importações foi de R\$318.772.151,62, sendo R\$23.342.662,01 declarados em ECF. A diferença de R\$295.434.489,61 foi o valor tributável a lançado de ofício. Foi compensado de ofício o valor de R\$88.630.346,88 de prejuízos fiscais/base de cálculo negativa da CSLL, reduzindo o valor tributável para R\$206.804.142,73 adicionado às respectivas bases de cálculo com multa de ofício de 75%.

Cientificado, o Contribuinte ofertou Impugnação, alegando, em síntese que:

- i. Os custos considerados em desacordo com os permitidos pelo art. 15, §5º, da IN RFB nº 1.312/12 para o cálculo segundo o método CPL representaram 17% do custo total daqueles veículos, razão pela qual não poderiam ensejar a desqualificação do método, mas quando muito a desconsideração desses custos e revisão dos cálculos pelo CPL, que ainda assim lhe seriam mais vantajoso.
- ii. A Lei não faz restrição aos custos que podem ser aplicados nesse método, sendo ilegal qualquer imposição nesse aspecto por atos normativos infralegais.
- iii. Ainda assim, o art.15, §5º, da IN nº 1.312/12 elenca várias rubricas que podem integrar o custo no método CPL, sendo contemplados nesse rol todos os componentes considerados pela empresa em seu custo de produção, como busca demonstrar na impugnação.
- iv. Alega que o prazo de 10 dias para complementar informações sobre os custos não admitidos foi insuficiente e que lhe foi negada a dilação por 30 dias porque a fiscalização buscava evitar a decadência.
- v. Alega que, a despeito disso, contratou auditoria para ir à Argentina validar as rubricas questionadas, resultando em parecer anexo à Impugnação, que teria validado os cálculos da impugnante pelo referido método, confirmado que os padrões contábeis argentinos para contabilização dos custos de produção equivalem aos brasileiros, validado que os custos utilizados na aplicação do método CPL estariam de acordo com as normas contábeis brasileiras, e identificado que referidos custos correspondem a custos enquadrados no art.15, §5º, da IN RFB nº 1.312/12, e não a despesas operacionais. Por isso, entende que a autuação merece ser cancelada.
- vi. Alega, subsidiariamente, que as 3 rubricas questionadas representariam 17% do custo total dos produtos e que como a fiscalização entendeu impossível adicionar essas rubricas, deveria tê-las desprezado na formação do custo, o que ainda assim ensejaria um ajuste substancialmente inferior ao apurado pela fiscalização pelo PRL, conforme demonstrativo de fls. 202 (ajuste total de R\$174.153.701,16, inferior ao ajuste de R\$295.434.489,61 calculado pelo método PRL), de maneira que a fiscalização contrariou o princípio da adoção do método mais favorável.

- vii. Alega, ainda, que houve equívocos no cálculo pelo método PRL, pois se computaram nos cálculos, indevidamente, vendas devolvidas e operações atípicas (vendas subsidiadas a taxistas e pessoas com deficiência – PCD), contrariando neste último caso o art. 44 da IN n.º 1.312/12.
- viii. Considerando os erros apontados, caso deles se duvide, pleiteia converter o feito em diligência para esclarecer se as vendas objeto de devolução foram consideradas nos cálculos realizados pela fiscalização no método PRL e se operações de vendas a taxistas e PCD, com isenção de IPI e ICMS foram consideradas nos cálculos realizados pela fiscalização no método PRL.
- ix. Caso deles não se duvide, pleiteia o reconhecimento da nulidade do auto de infração.
- x. Pouco depois, o Recorrente acostou aos autos tradução juramentada de documentos em língua estrangeira.

O Acórdão Recorrido negou provimento à Impugnação alegando:

- i. Que a juntada posterior de provas genericamente solicitada não atenderia os requisitos do Decreto n.º 70.235/72.
- ii. Que não seria necessária a realização de diligência, pois os quesitos são questões que poderiam ter sido solucionadas pela defesa mediante a apresentação dos registros contábeis da companhia e sua comparação com os valores considerados na autuação (comparação esta que deveria ser feita pelo Contribuinte). Como o Contribuinte acosta à impugnação documentação comprobatória das vendas que alega devolvidas (doc. 14) e das vendas que alega terem sido efetuadas com isenção (doc. 15), a diligência torna-se prescindível.
- iii. Conheceu da traduções juramentadas acostadas após a Impugnação, mencionando que se tratam de traduções de documentos já acostados na Impugnação em língua estrangeira.
- iv. Que não estariam presentes as hipóteses de nulidade previstas pelo art. 59 do Decreto n.º 70.732/72 e que foram preenchidos os requisitos do art. 10 do mesmo decreto.
- v. Que não se pode falar em nulidade por cerceamento de defesa, pois a fiscalizada foi intimada para esclarecer os custos cujas rubricas foram consideradas pela fiscalização como em desacordo à IN 1.312/12 e diferentemente do que alega, teve o pedido de dilação por 30 dias deferido (fls. 111), recebendo 46 dias para atender à fiscalização neste quesito, quando tal documentação deveria estar à disposição desde o princípio da ação fiscal.

- vi. Que a falta de apresentação de esclarecimentos sobre as 3 rubricas de custos não admitidas permitiria a desqualificação do método CPL, nos termos do art. 20-A da Lei n.º 9.430/96.
- vii. Que o §2º do art. 20-A permitiria à fiscalização determinar o preço parâmetro com base nos documentos que dispuser, aplicando qualquer método previsto nos arts.18 e 19 da Lei n.º 9.430/96.
- viii. Que o §4º do art. 20-A só determina a adoção do método que ensejar o maior valor dedutível quando for aplicado mais de um método, e não quando há divergências sobre como aplicar um mesmo método.
- ix. Que a Receita Federal está vinculada às Instruções Normativas conforme o art. 7º da Portaria MF n.º 341/11, razão pela qual não pode reconhecer a ilegalidade do entendimento nelas exarado.
- x. Que também preceitos constitucionais não poderiam ser afastados, nos termos da Súmula CARF n.º 2.

Em relação aos cálculos apresentados pelo contribuinte pelo método CPL, passando à análise das três parcelas dos custos inadmitidas pela autoridade fiscal de origem, o Acórdão Recorrido assevera:

- Com relação aos “Custo de Logística na Argentina” (B):
 - O parecer acostado pelo Contribuinte informa que se tratam de custos logísticos na compra de matéria prima na Argentina, importada do Brasil e importada de outros países, conforme faturas que diz anexar no Anexo IV.
 - O Acórdão Recorrido afirma que o anexo IV não contém nenhuma fatura desses serviços logísticos, tratando-se de mera planilha, e que sem as correspondentes notas fiscais não seria possível verificar se se trata de custo suportado em separado pela General Motors Argentina, ou se estavam incluídos no preço de importação por ela, situação em que não poderiam ser incluídos novamente no cálculo ainda que fossem custos permitidos.
- Com relação aos “Outros Gastos na Argentina” (E):
 - A defesa refere-se a este item como “Outros Custos com Manufatura na Argentina *“o parecer alega que refere-se a custos ínfimos no processo produtivo que acaba sendo utilizado na produção, como por exemplo, retalhos de outras materiais, sendo alocados em uma específica conta contábil (sic). Alega ainda que o montante é mínimo perante o custo total utilizado para aplicabilidade do método CPL.”* O Parecer afirma que os montantes estariam demonstrados no Anexo VI – Comprovação dos custos fixos nas contas contábeis do balancete da GMA (AC2014), conforme os princípios contábeis argentinos, semelhantes aos brasileiros.

- O Acórdão Recorrido considerou que o fato de ser gasto ínfimo era irrelevante para flexibilizar os critérios da IN 1.312/12, e que a defesa não teria detalhado o que seriam todos esses gastos, apenas citando como exemplo um deles (“retalhos de outros materiais”), sem explicar como são incluídos no processo produtivo para que se pudesse conferir se poderiam integrar os custos.

- Com relação aos “Demais Serviços de Manufatura” (D):
 - O parecer lista itens referidos como letra “d”, mas exclui o item “Demais Gastos com Manufatura” e inclui um valor sob a rubrica de “Operação no Projeto”, expondo que estão incluídos nessa rubrica também os gastos incorridos com depreciação de máquinas e equipamentos usados na produção, alegando que juntou no anexo X o “contrato” de depreciação dos ativos (na verdade, consta como “Doc.12” o documento *Accounting Policy Manual*, com tradução juramentada apresentada às fls. 1552-1570).
 - O Acórdão Recorrido analisou, na sequência, cada um dos gastos listados como “Demais Custos de manufatura (D)” negando a dedução por falta de atendimento dos requisitos do §5º do art.15 da IN RFB nº 1.312/12, notadamente, por tratarem-se de despesas e não custos, ou por tratarem-se de custos que não se comprovou serem atrelados à produção, pois a comprovação pressuporia a apresentação de demonstrativo discriminando item a item o componente, valor e fornecedor com a respectiva documentação de suporte (e.g. faturas e notas fiscais). Vejamos:

“- mão-de-obra indireta: conforme o inciso III do §5º do art.15 da IN RFB nº 1.312/12, o custo do pessoal aplicado na produção pode ser computado como integrante do custo. Considerando que a impugnante não apresenta informações que permitam assim concluir, tampouco a planilha do anexo VI esclarece se tal item refere-se a pessoal aplicado na produção, resta não comprovado o gasto.

- energia elétrica e serviços de utilidade: conforme o inciso II do §5º do art.15 da IN RFB nº 1.312/12, pode ser computado como custo o valor de bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção. Examinando-se a planilha do anexo VI, verifica-se que esse item refere-se aos centros de custo ARWCAGA421 e ARWCAGA423, porém não é apresentada nenhuma informação sobre tais centros de custo, para se verificar se estão atrelados ou não à produção. Portanto, não comprovado o gasto.

- manutenção: conforme incisos III e IV do §5º do art.15 da IN RFB nº 1.312/12, podem ser computados como custos os gastos com pessoal, aplicado na produção, inclusive de manutenção das instalações de produção, e os gastos de manutenção aplicado à produção. Examinando-se a planilha do anexo VI, verifica-se que esse item refere-se aos centros de custo ARWCAGA110, ARWCAGA200, ARWCAGA300, ARWCAGA422 e ARWEAEP100, porém não é apresentada nenhuma informação sobre tais centros de custo, para se verificar se estão atrelados ou não à produção. Portanto, não comprovado o gasto.

- benefícios para empregados: conforme inciso III do §5º do art.15 da IN RFB nº 1.312/12, podem ser computados como custos o gasto com 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. Examinando-se a planilha do anexo VI, verifica-se que esse item refere-se aos centros de custo ARWCAGA110, ARWCAGA200, ARWCAGA300, ARWCAGA410, ARWCAGA411, ARWCAGA421, ARWCAGA422, ARWCAGA423, ARWCAGA450, ARWCAGA451, ARWCAGA460, ARWCAGA461, ARWCAGA462, ARWCAGA480, ARWCAGA490, ARWEAEP100, ARWFAPS101, porém não é apresentada nenhuma informação sobre tais centros de custo, para se verificar se estão atrelados ou não à produção. As traduções dos documentos apresentados pela impugnante (fls:1483-1570), por si só, não permitem concluir pela inclusão do gasto no custo do produto.

Nesse item note-se que a empresa listou quase todos os centros de custo do Anexo VI, embora somente os encargos sociais gastos com o pessoal aplicado na produção possam ser incluídos como custo no cálculo do método CPL. Por outro lado, os encargos sociais gastos com funcionários que não estejam aplicados na produção, por exemplo, funcionários administrativos, não podem ser incluídos nesse custo. Assim, não comprovado o gasto.

- material indireto aplicado na produção: conforme incisos I e II do §5º do art.15 da IN RFB nº 1.312/12, podem ser computados como custos os gastos de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção, bem como de quaisquer outros bens aplicados ou consumidos na produção. Considerando que a impugnante não apresenta informações que permitam comprovar a aplicação na produção, tampouco a planilha do anexo VI esclarece que itens são esses nem se referem-se a material aplicado ou consumido na produção, resta não comprovado o gasto.

Frise-se também que o Anexo VI trata os gastos com material indireto, manutenção, benefícios, mão-de-obra indireta, energia e utilidades como “despesas” (fls.1402), e não como custos.

- custo geral de produção de partes e peças: conforme o inciso II do §5º do art.15 da IN RFB nº 1.312/12, podem ser computados como custos os gastos com bens aplicados ou consumidos na produção.

No anexo VI, fls. 1403, consta um somatório a título de Outros componentes (Custo de Peças), porém cada elemento está informado em códigos (Z9, Z2 e Z1), impedindo sequer identificar o que seja cada item.

Observe-se ainda que, conforme o parecer, fls. 231, o Anexo II lista os materiais diretos que compõem os veículos, porém tais materiais já foram incluídos no item Matéria-Prima Direta na Produção (A), conforme explica a defesa.

Considerando que a impugnante não detalha nem comprova o item de forma a demonstrar sua aplicação na produção, resta não comprovado o item.

Por oportuno, saliente-se que a defesa dedica parte substancial do parecer de auditoria aos itens “Matéria-Prima Direta na Produção” (A) e “Custo de Mão-de-obra na Argentina” (C) - quadro 4 do Parecer (fls. 239). Porém tais itens não foram objeto de questionamentos por parte da fiscalização, razão pela qual desnecessária a apresentação de documentos relativos a tais itens, como o Anexo III – Detalhamento das Aquisições de Matérias-Primas Aplicadas Diretamente na Produção dos Veículos (AC2014), contendo 993 folhas (fls.276-1268).

- depreciação: conforme o inciso IV do §5º do art.15 da IN RFB nº 1.312/12, podem ser computados como custos os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção.

O parecer alega que estariam incluídos nesse item os gastos com depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na produção, juntando no doc.12 trecho do documento *Accounting Policy Manual*, com tradução juramentada às fls. 1552-1570. Examinando-se o documento, constata-se tratar-se da seção de um manual de contabilidade relativa a depreciação e amortização acumuladas, porém sem comprovar que seriam encargos de depreciação relacionados a bens aplicados na produção.

No anexo VI, fls. 1402, consta um somatório a título de Depreciação, porém cada elemento está informado no código DEP-GEM, impedindo que se identifique se é um bem aplicado ou não à produção. A impugnante apresentou ainda parte de tela de sistema da GMA (fls. 238), porém sem demonstrar a que se refere o encargo. Nota-se que nessa tela consta *Amort.Mejoras*, e não depreciação.

Considerando que a impugnante não detalha nem comprova a qual item o encargo de depreciação se refere, de forma a demonstrar a condição para inclusão no cálculo pelo método CPL, resta não comprovado o item.

- operação no projeto: conforme o inciso II do §5º do art.15 da IN RFB nº 1.312/12, podem ser computados como custos o gasto com bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção. A impugnante não apresenta informações que permitam comprovar a aplicação na produção, apenas parte de telas de sistema da GMA (fls. 238), impedindo qualquer análise sobre tal gasto.

Tampouco a planilha do anexo VI, fls. 1402, esclarece que itens são esses nem se referem-se a gasto aplicado à produção, sendo cada elemento descrito como “OTH PROJ-P” e “START-UP EXPENSE”, impedindo sequer identificar o que seja cada item. Assim sendo, resta não comprovado o gasto.”

- Em relação ao cálculo do PRL-20 para o lançamento questionado, o Recorrente alega que a fiscalização teria incluído vendas devolvidas e vendas a taxistas/pessoas com deficiência (PCD). O Acórdão alega que o Termo de Constatação Fiscal aponta, à fl. 152, que foram excluídas as vendas objeto de devolução, e que o contribuinte considerou devoluções do ano-calendário de 2013, que não foram objeto desta fiscalização, dando ensejo às discrepâncias apontadas.
- Sobre as operações atípicas, alega que o termo “atípicas” significaria operações incomuns, e que tendo sido realizadas 298 vendas a taxistas e/ou PCD, não seriam elas atípicas, não sendo vinculante o entendimento ao qual chegou o CARF no acórdão nº 1402-003.472.

Assim, negou provimento à Impugnação.

Em Recurso Voluntário, o Contribuinte reitera seus argumentos postos na Impugnação, dialogando com o Acórdão Recorrido. Vale elencar sumariamente os principais pontos objeto de questionamento:

Que a autoridade autuante questionou apenas os ajustes feitos pelo CPL relativamente a apenas duas “marcas” de veículos da General Motors (Agile e Classic).

Que a primeira e única intimação para justificar as três rubricas questionadas foi emitida no final do ano de 2019, lhe deu prazo de apenas 10 dias (fls. 105 a 109) e que teve o pedido de dilação de prazo indeferido (fls. 113 a 115), sendo impossível o atendimento em tão

curto prazo, já que dependia de dados de pessoa jurídica autônoma embora pertencente ao mesmo grupo, e considerando que os bens importados são veículos, compostos por milhares de componentes cujos custos precisariam ser comprovados.

Que a desclassificação do método CPL foi arbitrária porque a autoridade fiscal ignorou que as três rubricas controversas na formação dos custos de tais veículos representavam apenas 17% dos respectivos custos.

Que o parecer da Deloitte atesta a validade da inclusão dessas 3 rubricas no custo de produção dos veículos.

Que pela primazia da verdade real e da razoabilidade, se a inadmissão dessas 3 rubricas na formação dos custos dos produtos controlados representa apenas 17% dos respectivos custos totais, e se sua inadmissão gera ajustes de preços de transferência muito inferiores aos obtidos pelo PRL-20 (cerca de 120 milhões de reais a menos de ajuste) **sem deixar de refletir os preços de mercado**, a simples desclassificação do método seria descabida, já que a lei determina a adoção do método mais favorável ao contribuinte, sendo este aquele que, nos termos do art. 18 da lei nº 9.430/96, revelar “*dedutível o maior valor apurado*”.

Que os três custos se enquadram nas hipóteses do artigo 15, §5º, da IN 1.312/12, conforme demonstração que faz item a item, respondendo subitem a subitem aos argumentos do Acórdão Recorrido.

Que o Acórdão Recorrido seria nulo por cerceamento de defesa, pois desconsiderou os cálculos complementares elaborados pelo Parecer Técnico da Deloitte pelo método CPL sem considerar os custos questionados pela fiscalização.

Que o próprio cálculo pelo PRL-20 possui vícios (e.g, realização de ajustes em operações atípicas e em vendas devolvidas)

Que a realização de diligência sanaria eventuais dúvidas sobre o CPL, sendo imperativo no processo administrativo, notadamente em um processo que por sua natureza demandaria do contribuinte juntar milhares de páginas em documentos, que mais tumultuariam o processo do que corroborariam para sua solução, razão pela qual apresenta novos quesitos, distintos dos sugeridos em sua Impugnação.

Requeru, ao final:

- A nulidade do Acórdão Recorrido,
- Subsidiariamente, a reforma do Acórdão Recorrido, cancelando-se integralmente a autuação.
- Subsidiariamente, reforma parcial do Acórdão, admitindo o uso do método CPL e desconsiderando-se as rubricas objeto de controvérsia.
- Subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência, apresentando os seguintes quesitos:

- a) “Foram consideradas, nos cálculos realizados pela Fiscalização segundo o método PRL, tanto no “preço praticado” quanto no “preço parâmetro”, vendas objeto de devolução?”
- b) Foram consideradas, nos cálculos realizados pela Fiscalização segundo o método PRL, operações de venda a taxistas e PcD’s beneficiadas com isenção de IPI e ICMS?
- c) Qual a representividade (em %) dos três custos operacionais controversos (quais sejam, as rubricas que chamou de “custo logístico na Argentina”, “demais custos de manufatura” e “outros custos na Argentina”)?
- d) É possível afirmar que o cálculo pelo CPL com a exclusão das três rubricas contestadas pela fiscalização (“custo logístico na Argentina”, “demais custos de manufatura” e “outros custos na Argentina”), resultaria em um ajuste total inferior ao realizado pela RFB com base no método PRL?”

Voto Vencido

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário e do Recurso de Ofício, na forma do RICARF (Regimento Interno do CARF), e verifico o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade.

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário.

2 Direito

2.1 PRELIMINAR DE NULIDADE

O Recorrente alega a nulidade do Acórdão Recorrido e do Auto de Infração, pois:

- (i) A DRJ não teria analisado os cálculos complementares elaborados pelo Parecer Técnico da Deloitte, em que se apresenta os cálculos pelo método CPL desconsiderando os 3 custos questionados;
- (ii) Haveria vícios no método eleito pela fiscalização (PRL), como o controle de operações atípicas, já reconhecido como indevido no Acórdão nº 1402-003.472; e
- (iii) Os pontos do parecer técnico teriam sido analisados superficialmente.

Frisa também que a primeira e única intimação para justificar as três rubricas questionadas foi emitida no final do ano de 2019 dando-lhe prazo de apenas 10 dias (fls. 105 a 109), e que o contribuinte teve o pedido de dilação de prazo indeferido (fls. 113 a 115), sendo impossível o atendimento em tão curto prazo, já que dependia de dados de pessoa jurídica autônoma estrangeira, e dado que os bens importados são veículos, compostos por milhares de componentes cujos custos precisariam ser comprovados um a um.

Passando à análise, não vislumbro nulidade do Acórdão Recorrido, tampouco do Auto de Infração.

Dirirjo da defesa quando alega nulidade por falta de análise dos cálculos complementares apresentados pelo parecer técnico acostado à Impugnação, no qual demonstraria que o CPL ensejaria a dedutibilidade de maior valor, ainda que fossem desconsiderados os 3 custos objeto de divergência. Isso porque a premissa jurídica do Acórdão Recorrido tornava tal análise desnecessária.

Para o Acórdão Recorrido, *“tanto a não apresentação de documentos, como a apresentação insuficiente de documentos que possam comprovar o preço praticado e as memórias de cálculo para o preço-parâmetro, constituem motivos suficientes para que a autoridade fiscal desqualifique o método adotado pela empresa e determine o preço-parâmetro com base nos documentos que dispuser, aplicando outro método previsto na legislação.”*

O Acórdão Recorrido ainda consigna:

“Note-se que, conforme o §2º do Art.20-A citado, a autoridade fiscal pode determinar o preço parâmetro com base nos documentos que dispuser, aplicando qualquer método previsto nos arts. 18 e 19 da Lei nº 9.430/96, pelo que não procede a alegação da defesa de que a fiscalização deveria ter mantido o método CPL, porém calculando-o com a exclusão das rubricas questionadas.”

Ou seja, a autoridade julgadora de piso entendeu que a desclassificação do método CPL foi correta, razão pela qual não precisaria analisar o cálculo alternativo com a exclusão das rubricas questionadas, apresentado pelo contribuinte.

A alegada superficialidade da análise do Parecer Técnico tampouco acarreta a nulidade do Acórdão Recorrido. A autoridade julgadora deve enfrentar todos os argumentos de defesa que podem, de maneira autônoma, levar a resultado distinto do tomado em julgamento, mas, para que não haja nulidade, basta que a tese seja enfrentada minimamente. Não se exige o enfrentamento exauriente e dotado de ampla e profunda dissecação analítica. Assim, havendo enfrentamento mínimo, eventual divergência quanto à análise feita pelas autoridades julgadoras enseja questionamento quanto ao mérito, mas não nulidade.

No caso em questão, o Acórdão dedica tópico específico à análise do Parecer Técnico a partir de sua página 21 (e-fls. 1593), havendo portanto o enfrentamento mínimo necessário, que aliás é confirmado pelo contribuinte quando afirma haver análise, ainda que superficial sob sua visão.

Já sobre os alegados vícios nos cálculos efetuados pelo PRL a partir da desqualificação do CPL, por sua vez, tampouco acarretam a nulidade. A eleição da fórmula errada inadmitiria correção, pois implicaria alteração do critério jurídico do lançamento. Por outro lado, erros na quantificação dos elementos componentes de uma fórmula que admitem correção por simples ajuste quantitativo, excluindo-se da apuração da base de cálculo eventuais elementos indevidamente inseridos, não acarretam nulidade, mas a improcedência da autuação conforme decidiu o próprio precedente invocado pelo Recorrente (Acórdão nº 1402-003.472). Assim, não é nula a autuação se o método de cálculo aplicado (no caso, o PRL) foi validamente escolhido, mas merece reforma a autuação que tenha considerado, no cálculo do preço-parâmetro, operações não sujeitas a controle.

Por fim, há divergência entre o Acórdão Recorrido e o Recorrente relativamente à intimação para justificar as três rubricas questionadas. O Acórdão Recorrido afirma que o contribuinte foi intimado a manifestar-se em 10 dias, teve seu prazo prorrogado em 30 dias e só após o decurso do prazo prorrogado o novo pedido de prorrogação foi indeferido. O Contribuinte, por sua vez, afirma que a primeira e única intimação para justificar as três rubricas questionadas foi emitida no final do ano de 2019 dando-lhe prazo de apenas 10 dias (fls. 105 a 109), e teve já o primeiro pedido de dilação de prazo indeferido (fls. 113 a 115).

Analisando as intimações e pedidos de dilação, verifico que o pedido de dilação de prazo negado no despacho de fls. 113/115 foi o segundo pedido, de fls. 112, que pleiteava dilação até 06/11/2019, e não o primeiro pedido de fls. 111. O primeiro pedido de dilação na realidade nunca foi respondido (ao menos não há resposta nos autos), situação corriqueira que permite presumir seu deferimento. De todo modo, o indeferimento do segundo pedido de dilação, ainda que imbuído do intuito de evitar o decurso do prazo decadencial, não implicou o desrespeito ao prazo mínimo de 30 dias para a apresentação de outro método, concedido já na primeira intimação, tampouco o cerceamento do direito de defesa.

Assim, não há que se falar em nulidade por vício procedimental, já que foram respeitadas as exceções legais como a prevista no art. 20-A da Lei nº 9.430/96, e tampouco é possível falar em cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que o direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento (Súmula CARF nº 162)

Pelo exposto, afasto a preliminar de nulidade.

2.2 A DESQUALIFICAÇÃO DO MÉTODO CPL

O Contribuinte alega que a autoridade autuante teria agido de maneira desarrazoada ao desqualificar o método CPL em virtude de sua divergência sobre a possibilidade de que 3 rubricas integrassem os custos de produção dos 8 modelos de veículos objeto de ajuste.

O Contribuinte alega que as 3 rubricas em questão representariam apenas cerca de 17% do custo total dos veículos objeto de ajuste, e que a mera desconsideração destes custos na formação do preço parâmetro geraria ajustes muito inferiores aos apurados pelo método PRL (cerca de R\$ 120.000.000,00 a menos), razão pela qual não seria o caso de desclassificação do

método, mas de mera retificação dos cálculos pelo CPL excluindo-se os custos “glosados”, considerando ser necessário sempre a aplicação do método mais favorável ao contribuinte, assim definido pelo parágrafo 4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 como aquele que ensejar a maior dedução.

O Acórdão Recorrido, por sua vez, escora-se nas previsões contidas no art. 20-A e parágrafos, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.715/12, alegando que estariam presentes as hipóteses de desqualificação do método descritas em seus parágrafos.

“Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pela contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

§ 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica.

§ 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19, quando o sujeito passivo, após decorrido o prazo de que trata o caput:

I - não apresentar os documentos que dêem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido;

II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pelo método escolhido; ou

III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá o prazo e a forma de opção de que trata o caput.”

Pois bem, as regras de controles de preços de transferência buscam garantir a isonomia no tratamento das empresas brasileiras que não realizem operações com partes relacionadas estrangeiras, e aquelas que realizam operações com partes relacionadas e por isso poderiam estar mais suscetíveis a praticar com elas preços manipulados, distintos dos usuais de mercado, transferindo lucros ao exterior, notadamente quando lá a tributação lhes for mais vantajosa.

Ao dispor sobre a forma de aplicação de tais normas de controle, o §4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, utilizou a palavra *será*, indicando a obrigação, e não uma faculdade, de que a forma de aferição de eventuais ajustes pela administração tributária seja aquela que ensejar o menor ajuste, permitindo a dedução do maior valor, quando aplicável mais de um método, restringindo a regra geral de dedutibilidade prevista pelo art. 47 da Lei nº 4.506/64.

As divergências sobre quem competia aplicar o método mais favorável e se deveria ser oportunizado ao contribuinte eleger método alternativo levaram à tentativa de alteração da redação do parágrafo 4º por meio da MP n.º 478/2009, que inseria a expressão “pelo contribuinte” na redação, mas caducou sem conversão em lei. Vejamos:

~~“ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.”~~

~~§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, pela contribuinte, precedentemente ao início do procedimento fiscal, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no § 5º. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 478, de 2009) (Sem eficácia)”~~

A despeito da manutenção da redação original do parágrafo 4º até sua revogação pela Lei n.º 14.596/2019, a superveniência da MP 563/12, convertida na Lei n.º 12.715/12, inseriu o art. 20-A na lei n.º 9.430/96, permitindo ao Fisco desqualificar o método eleito pelo contribuinte em determinadas hipóteses, mas vinculando-o a seguir o método alternativo também eleito potestativamente pelo contribuinte.

O art. 20-A garantiu ao contribuinte a oportunidade de indicar método alternativo, no caso de desqualificação do método eleito.

Consolidou-se, assim sob outra fórmula, a regra da aplicação do método ensejador da maior dedução possível, confirmando-se o dever do Fisco de inquirir ao contribuinte qual método deseja aplicar em caso de desqualificação do primeiro por ele também eleito.

No caso em questão, a documentação apresentada pelo contribuinte para comprovar o cálculo do preço-parâmetro pelo método CPL sofreu questionamentos com relação a 3 rubricas para os únicos 2 modelos/marcas de veículos objeto de ajuste (AGILE e CLASSIC), pois a fiscalização entendeu que não haveria prova suficiente de que esses 3 itens seriam custos de produção dos referidos veículos. Tudo isso em um contexto no qual a primeira intimação visando ao específico esclarecimento da natureza dessas 3 rubricas ocorreu pela primeira vez nos últimos 4 meses antes do prazo decadencial, e 46 dias antes da lavratura do Termo de Intimação negando a segunda dilação de prazo solicitada pelo contribuinte para comprovar estas 3 rubricas (fl. 113).

Em um cenário de 4.852 itens importados, 8 modelos de veículos tiveram suas importações controladas pelo CPL e contestadas pelo Fisco. Todos os demais ajustes contaram com a chancela fiscal. Desses veículos sobre os quais se aprofundou o escrutínio da fiscalização, apenas 3 itens integrantes das planilhas de custos do Contribuinte foram considerados insuficientemente comprovados, a despeito de ter o Contribuinte se esforçado para, progressivamente, trazer aos autos elementos que revelassem sua natureza, conforme reconheceu o Acórdão Recorrido. Ademais, tais custos representavam apenas 17% do custo total dos bens importados e, ainda que glosados, ensejariam ajustes R\$ 175.198.689,45 contra os 295.434.489,61 lançados.

Essa breve retrospectiva dos fatos é suficiente para comprovar que, no pior cenário, o método eleito pelo contribuinte não poderia ser desqualificado.

A interpretação dos dispositivos em questão de maneira harmônica com o objetivo das regras de preços de transferência, manifestado por exemplo no § 4º do art. 18 e no art. 20-A

da Lei nº 9.430/96, impede a desclassificação do método adotado em virtude de insuficiência probatória que não torne o método inapto aos fins delineados pela Lei.

No caso em questão, o método CPL era inquestionavelmente aplicável, e o Contribuinte apresentou documentos comprobatórios dos itens componentes dos custos utilizados para cálculo do preço-parâmetro conforme o método CPL, muito embora a prova tenha sido considerada insuficientes para convencer a fiscalização de que seria permitido o cômputo de 3 elementos integrantes do custo de produção usado pelo contribuinte para apurar o preço-parâmetro.

Contudo, trataram-se de elementos de baixa representatividade percentual (17% do custo), cuja exclusão na formação do preço parâmetro pelo método CPL manteria este como o método ensejador do menor ajuste, conforme preconiza o art. 18, parágrafo 4º.

Há, sem dúvida, dificuldade no estabelecimento do momento a partir do qual a desqualificação do método é devida, mas trata-se de medida residual para cuja adoção entendo ser critério determinante — no cenário legislativo então vigente (notadamente o teor do § 4º do art. 18 e do art. 20-A conforme expus acima) e considerando o objetivo das regras de preços de transferência — a verificação de que a exclusão dos itens sobre os quais pairava a divergência geraria ajuste inferior ao resultante do cálculos apresentados pela autoridade fiscal pelo método PRL.

Vale dizer, quando a divergência pairar sobre a pertinência da inclusão de determinados gastos como custos operacionais para fins de aplicação do método CPL, e a exclusão das rubricas inadmitidas reduzir o preço parâmetro em montante insuficiente para tornar o método CPL mais oneroso ao contribuinte do que o método alternativo eleito pela fiscalização, o CPL não poderá ser desqualificado, já que a desqualificação do método eleito pelo contribuinte é medida extrema, residual, e a legislação prioriza a aplicação do método que enseje a maior dedutibilidade, dentre os disponíveis.

No caso em questão, a “glosa” das 3 rubricas era a medida adequada, ensejando a nulidade do Auto de Infração por vício material.

2.2.1 A inclusão das 3 rubricas questionadas

O Contribuinte também defende que as três rubricas questionadas pela fiscalização eram custos de produção admissíveis no cálculo do preço-parâmetro conforme o método CPL, tanto porque a Lei não traria os limites impostos pela IN, quanto porque seriam custos enquadrados no rol trazido pela IN nº 1.312/2012, artigo 15, § 5º.

Trata-se de alegação que não pode ser apreciada como argumento de mérito, pois caso superada a preliminar de nulidade anterior, admitiu-se a desqualificação do método pela fiscalização, e a apreciação da pertinência das 3 rubricas no cálculo do preço parâmetro pelo CPL como argumento de mérito depende da premissa de que a desqualificação do CPL foi inadequada, o que já ensejaria a nulidade do Auto de Infração conforme entendimento deste Relator manifestado no tópico antecedente.

Como causa de nulidade, contudo, o argumento pode ser conhecido, demandando do julgador avaliar se houve comprovação, anterior à lavratura dos autos de infração, de que os custos em questão eram de fato custos de produção computáveis no cálculo do preço parâmetro pelo método CPL, o que também desautoriza a desclassificação do método.

No caso, entretanto, a prova sobre a natureza dos custos em questão só foi robustecida pelo Parecer Técnico acostado com o Recurso Voluntário, já que durante a fiscalização o contribuinte não apresentou os registros contábeis nem a documentação de suporte relativa a esses 3 custos objeto de divergência.

Tratando-se de prova apresentada após a lavratura do Auto de Infração, a despeito de passados ao menos 46 dias desde a intimação para sua apresentação pela autoridade autuante, não há que se falar em nulidade da autuação que tivesse como causa inadequação da desqualificação como decorrência da apresentação de prova bastante dos referidos custos.

Assim, como argumento subsidiário de nulidade, não procede.

2.3 MÉRITO - ALEGADOS ERROS NO MÉTODO PRL

Subsidiariamente, no mérito, resta apreciar a alegação do contribuinte de que os cálculos realizados pelo método PRL também padeceriam de erros.

2.3.1 *Necessidade de desconsideração de operações atípicas – vendas subsidiadas a taxistas e vendas a pessoas com deficiência (PCDs)*

O Recorrente alega que as vendas realizadas a taxistas e PCD seriam *operações atípicas* e, por isso, deveriam ser excluídas do cálculo do preço parâmetro por determinação expressa do art. 44 da IN nº 1.312/12. Vejamos a redação do dispositivo.

“Art. 44. Em nenhuma hipótese será admitido o uso, como parâmetro, de preços de bens, serviços e direitos praticados em operações de compra e venda atípicas, tais como nas liquidações de estoque, nos encerramentos de atividades ou nas vendas com subsídios governamentais.”

Alega, ainda, que a regra em questão não estabelecerá claramente o que seriam as operações atípicas, mas que o elemento comum às três hipóteses listadas pelo art. 44 seria o fato de que a venda seria realizada por valores distintos dos usuais em situações normais de mercado.

Ocorre que, como esclarece o contribuinte, os “subsídios governamentais” nas vendas para taxistas e portadores de necessidades especiais consistem justamente na isenção de impostos sobre o consumo, quais sejam, ICMS e IPI.

Tratam-se, contudo, de montantes que não compõem o preço parâmetro apurado pelo método PRL, por decorrência direta do conceito de “preço líquido de venda” contido no art. 18, II, “a” da Lei nº 9.430/96. Vejamos:

“a) preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;”

Considerando que os tributos incidentes sobre as vendas já são deduzidos do preço bruto de venda no mercado interno para se chegar ao “preço líquido de venda” nas operações normais, a isenção de ICMS o nas vendas a taxistas e pessoas com necessidades especiais, é irrelevante à formação do preço-parâmetro.

Por isso, não podem ser consideradas atípicas as operações em questão, já que o subsídio concedido não afeta preço praticado, o custo do bem importado, nem mesmo o “preço líquido de venda”, mas tão somente o preço bruto de venda, sendo irrelevantes ao cálculo do preço-parâmetro.

Inexiste assim razão para inadmitir essas operações na determinação do preço parâmetro.

Diferente seria o caso da concessão ao vendedor de outra sorte de subsídios governamentais positivos que afetassem o preço de venda e ao mesmo tempo tivessem o potencial de impactar no “preço líquido de venda”.

Portanto, a redação da Instrução Normativa parece ter pretendido endereçar apenas as modalidade de subsídios governamentais que produzam impactos positivos sobre as contas do contribuinte e, ao mesmo tempo, não sejam neutralizadas pelo próprio conceito de preço líquido de venda”.

Pelo exposto, no mérito não assiste razão ao contribuinte.

2.3.2 Realização de ajustes para bens devolvidos.

O Acórdão Recorrido enfrentou o argumento de que teriam sido consideradas no cálculo pelo PRL operações com bens devolvidos, rebatendo que o TCF esclareceu expressamente ter desconsiderado operações objeto de devolução. Vejamos:

“Em relação ao cálculo do PRL, a impugnante alega que a fiscalização teria incluído vendas devolvidas e vendas a taxistas/pessoas com deficiência (PCD). Compulsando-se os autos verifica-se que, no curso da ação fiscal, a fiscalizada, após ser intimada em 19/11/19 (fls.117-121) a se manifestar a respeito de possíveis erros de fato na seleção de dados básicos para os cálculos do método PRL, optou por não se manifestar a respeito desses cálculos (resposta de 02/12/19, fls. 131-132).

Além disso, constata-se que a impugnante não realizou leitura completa do Termo de Constatação Fiscal - TCF, do qual foi regularmente cientificada em 06/12/19 (fls.182), eis que às fls. 152 está consignado foram excluídas as devoluções das vendas nos cálculos da fiscalização.

De fato, analisando-se as planilhas constantes dos autos, verifica-se no “Anexo 01 – Vendas – Agile e Classic 2014”, aba “Vendas 2014”, que são 3511 vendas do modelo 5N48XE, por exemplo, e na aba “Devoluções”, tem-se 37 unidades para esse modelo. Subtraindo-se 37 do total de 3511 tem-se 3474 unidades, das quais foram subtraídas 737

unidades constantes do estoque inicial no ano-calendário. O resultado são 2737 unidades, correspondente à quantidade de ajustes utilizada no TCF, às fls. 153.

Os cálculos para os outros modelos seguem o mesmo raciocínio. Assim, resta improcedente a alegação da impugnante de que não teriam sido consideradas as devoluções. Por oportuno, registre-se que na mesma fls. 152 do Termo de Constatação Fiscal está consignado que o AC2013 não foi objeto daquela fiscalização. Entretanto, em sua planilha “Doc.14 – devoluções”, a impugnante considera vendas devolvidas em 2013, conforme, por exemplo, a linha 109, na qual consta a devolução de um modelo código 5N48XE por meio de nota fiscal emitida em 17/12/13. Tal equívoco motivou uma discrepância entre o total de devoluções considerado erroneamente pela impugnante, de 558 unidades (fls. 204), e o apurado pela fiscalização, de 541 unidades (“Anexo 01 – Vendas – Agile e Classic 2014”, aba “Devoluções”).”

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente afirma que, diferentemente do consignado no Acórdão Recorrido, o Parecer Técnico teria demonstrado que a fiscalização desprezou o fato de que algumas vendas objeto de devolução foram consideradas no cálculo do preço-parâmetro pelo método PRL. Aponta os seguintes pontos que evidenciariam o erro de premissa do Acórdão Recorrido:

“Na página 16 do próprio TVF, da análise criteriosa do item “5N48XE”, consta um Preço Líquido de Vendas (“**PLV**”) no montante de R\$ 30.757,86. Esse valor reflete a média considerando somente as quantidades vendidas, sem excluir as devoluções existentes;

Conforme comprova a anexa planilha (**doc.1**), na “aba” denominada “PRL - FISCAL”, linhas 12 e 53, coluna “C”, a Deloitte evidenciou o valor utilizado para formação do preço-parâmetro pela fiscalização e, nas linhas 24 e 66, colunas “C”, “D” e “F”, **o preço-parâmetro que deveria ter sido adotado se a fiscalização tivesse adequadamente deduzido as devoluções;** e

Da análise de uma planilha enviada pela própria fiscalização (**doc.2**), é possível notar, na “aba” denominada “PLV - RESUMO” que, na linha 2, colunas “E” e “F”, a própria Fiscalização demonstra as quantidades e valores **sem excluir as devoluções**, tendo sido inserida uma observação de que o “valor médio calculado sem exclusão das devoluções”. **Mais uma vez, a RFB não excluiu as devoluções para o cálculo do preço-parâmetro segundo o método PRL.**”

Passando à análise, verifico que a divergência neste ponto não é de Direito, mas de fato. É incontroverso que as vendas objeto de devolução não devem ser consideradas, pois apenas se sujeitam a controle as operações que impliquem a baixa definitiva para resultado no período de apuração sob análise (§ 15 do art. 18 da Lei nº 9.430/96). Dessa maneira, as vendas objeto de devolução não devem ser objeto de controle, e seus respectivos valores não podem ser considerados para fins de cômputo do preço-parâmetro da fórmula do PRL.

Há divergência apenas de fato: a questão paira sobre definir se o preço de venda dos bens devolvidos foi de alguma maneira considerado no cálculo do preço parâmetro, ou se os bens devolvidos somente foram considerados na quantidade de bens vendidos cujos preços foram controlados submetidos a ajuste.

O Recurso Voluntário busca demonstrar que houve equivocada consideração dos preços de produtos objeto de devolução no cômputo do “preço líquido de vendas”¹ e, assim, no cálculo do preço parâmetro. Menciona para isso a seguinte tabela do TCF na qual se indica o PLV considerado, que o Recurso tentará demonstrar que considerou operações devolvidas. Vejamos:

(E) O preço parâmetro médio foi encontrado subtraindo-se a margem de lucro calculada em (D) da participação calculada em (C).

CÓDIGO	PLV	PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO	PARTICIPAÇÃO DO BEM IMPORTADO NO PLV	MARGEM DE LUCRO (20%)	PREÇO PARÂMETRO (R\$/UNID)
5U19FF	24.328,86	96,87%	23.567,37	4.713,47	18.853,89
5U19FE	23.149,60	96,83%	22.415,76	4.483,15	17.932,61
5R19FF	25.572,49	96,99%	24.802,76	4.960,55	19.842,21
5N48XE	30.757,86	97,53%	29.998,14	5.999,63	23.998,51
5R19FE	24.963,56	96,95%	24.202,17	4.840,43	19.361,74
5S48XE	31.635,21	97,76%	30.926,58	6.185,32	24.741,27
5U192F	25.427,77	97,68%	24.837,85	4.967,57	19.870,28
5R192F	27.434,19	97,52%	26.753,82	5.350,76	21.403,06

De fato identificamos na planilha anexa ao Recurso Voluntário como Doc. 01 na qual se aponta como preço líquido de venda (PLV) do veículo de código 5N48XE o valor de R\$ 30.757,86.

O Acórdão Recorrido asseverou que as 37 unidades devolvidas desse modelo foram subtraídas do total de 3511 unidades, remanescendo apenas 3474 unidades, das quais foram subtraídas 737 unidades constantes do estoque inicial no ano-calendário, resultando em 2737 unidades sujeitas a controle de ajustes.

Ocorre que se apenas as unidades não devolvidas tivessem seus preços de venda considerados para fins de determinação do PRL usado no cálculo do preço-parâmetro, o Recorrente afirma que o PLV correto seria no montante de R\$ 31.085,44, conforme indica a planilha por ele acostada ao Recurso Voluntário na linha 66, coluna F.

E de fato na planilha anexa ao Recurso Voluntário como documento não paginável Doc. 02, planilha enviada pela própria fiscalização (**doc.2**), identificamos na aba “PLV - RESUMO” que, na linha 2, colunas “E” e “F”, a Fiscalização demonstra as quantidades e valores chegando ao PLV de R\$ 30.757,86 utilizado para o cálculo do preço-parâmetro **sem excluir as devoluções**, conforme observação aposta ao final da mesma planilha cuja imagem a seguir colaciono.

¹ Vale reprimir o conceito: "a) preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;"

Código da Mercadoria	Descrição da mercadoria	Unidade de medida padrão	Soma Preços Líquidos das Vendas	Quantidade de venda*	Preço Líquido de Venda Unitário
5N48XE	AGILE 5 PTAS LTZ 1 4L FLEX	UNIDADE	107.990.834,18	3.511,00	30.757,86
5R192F	CLASSIC SEDAN 1 0L VHC FLEX ADV PROCONVE	UNIDADE	466.381,28	17,00	27.434,19
5R19FE	CLASSIC SEDAN 1 0L VHC FLEX ADVANTAGE	UNIDADE	31.329.262,15	1.255,00	24.963,56
5R19FF	CLASSIC SEDAN 1 0L VHC FLEX ADVANTAGE	UNIDADE	62.933.891,60	2.461,00	25.572,49
5S48XE	AGILE 5 PTAS EFFECT 1 4L FLEX	UNIDADE	21.543.578,41	681,00	31.635,21
5U192F	CLASSIC SEDAN 1 0L VHC FLEX PROCONVE	UNIDADE	3.051.332,07	120,00	25.427,77
5U19FE	CLASSIC SEDAN 1 0L VHC FLEX OBD-BR2 SAIL	UNIDADE	331.571.786,53	14.323,00	23.149,60
5U19FF	CLASSIC SEDAN 1 0L VHC FLEX OBD-BR2 SAIL	UNIDADE	790.371.830,07	32.487,00	24.328,86
	*Obs: valor médio calculado sem exclusão das devoluções				

Confirmamos que as vendas devolvidas foram consideradas no cálculo do preço-parâmetro quando recorremos à seguinte passagem do TCF, em que a autoridade autuante explica que o PLV foi calculado a partir das notas de venda lançadas no SPED-NFE. Vejamos a fl. 150:

PREÇO PARÂMETRO:

(A) Observando-se o inciso I do Artigo 12 da IN RFB N° 1312/2012, bem como seus parágrafos 12, 2º- A e 6º, selecionamos, a partir do sistema SPED-NFE todas as notas fiscais de vendas realizadas para pessoas não vinculadas, no mercado interno, no ano-calendário de 2014, relativos aos códigos de automóveis Agile e Classic e, calculamos os seguintes preços líquidos de vendas (PLV) médios:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO	PLV (R\$/UNID)
5U19FF	I/CHEVROLET CLASSIC LS *M_MODE	24.328,86
5U19FE	I/CHEVROLET CLASSIC LS *M_MODE	23.149,60
5R19FF	CLASSIC SEDAN 1.0L VHC FLEX ADVANTAGE	25.572,49
5N48XE	I/CHEV AGILE 1_4MT LTZ	30.757,86
5R19FE	CLASSIC SEDAN 1.0L VHC FLEX ADVANTAGE	24.963,56
5S48XE	I/CHEV AGILE 14MT LTZ EF *M_M_	31.635,21
5U192F	I/CHEVROLET CLASSIC LS *M_MODE	25.427,77
5R192F	CLASSIC SEDAN 1.0L VHC FLEX ADV PROCONVE	27.434,19

No Anexo 01 – Vendas – “Agile” e “Classic” 2014, na aba “PLV”, estão relacionadas as notas fiscais que entraram no cômputo do PLV.

Buscando no Anexo 1 do TCF as notas fiscais que compuseram o cálculo do PLV, conforme excerto final do quadro acima transcrito, identificamos a mesma planilha acostada pelo contribuinte sob o Doc. 02 do Recurso Voluntário, que comprova que a fiscalização considerou, no cálculo do PLV (e portanto no cálculo do preço parâmetro) 3.511 unidades, considerando assim as 37 unidades devolvidas. Vejamos a planilha acostada como “ANEXO 01 - VENDAS AGILE E CLASSIC 2014” ano TCF:

Código da Mercadoria	Descrição da mercadoria	Unidade de medida padrão	Soma Preços Líquidos das Vendas	Quantidade de vendida*	Preço Líquido de Venda Unitário
5N48XE	AGILE 5 PTAS LTZ 1 4L FLEX	UNIDADE	107.990.834,18	3.511,00	30.757,86
5R192F	CLASSIC SEDAN 1 0L VHC FLEX ADV PROCONVE	UNIDADE	466.381,28	17,00	27.434,19
5R19FE	CLASSIC SEDAN 1 0L VHC FLEX ADVANTAGE	UNIDADE	31.329.262,15	1.255,00	24.963,56
5R19FF	CLASSIC SEDAN 1 0L VHC FLEX ADVANTAGE	UNIDADE	62.933.891,60	2.461,00	25.572,49
5S48XE	AGILE 5 PTAS EFFECT 1 4L FLEX	UNIDADE	21.543.578,41	681,00	31.635,21
5U192F	CLASSIC SEDAN 1 0L VHC FLEX PROCONVE	UNIDADE	3.051.332,07	120,00	25.427,77
5U19FE	CLASSIC SEDAN 1 0L VHC FLEX OBD-BR2 SAIL	UNIDADE	331.571.786,53	14.323,00	23.149,60
5U19FF	CLASSIC SEDAN 1 0L VHC FLEX OBD-BR2 SAIL	UNIDADE	790.371.830,07	32.487,00	24.328,86
	*Obs: valor médio calculado sem exclusão das devoluções				

Pelo exposto, nesta parte, dou provimento ao Recurso Voluntário para determinar o recálculo do preço parâmetro para o item 5N48XE, para que se excluam as 37 operações de venda inquestionavelmente objeto de devolução.

3 Dispositivo

Portanto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, vencido quanto à nulidade acolhida por esta relatoria, dar-lhe provimento parcial.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Redator designado:

Desde já consignando que acompanho o preclaro Relator em suas razões de mérito, registro minha discordância tão somente quanto à preliminar de nulidade, para mim não incidente ao caso.

Sobre o tema em que discordamos, anotou o i. Relator:

Em um cenário de 4.852 operações de importação, 8 foram controladas pelo CPL e, destas 8, 2 foram contestadas pelo Fisco. Todos os demais ajustes contaram com a chancela fiscal. Desses 2 veículos sobre os quais se aprofundou o escrutínio da fiscalização, apenas 3 itens integrantes das planilhas de custos do Contribuinte foram considerados insuficientemente comprovados, a despeito de ter o Contribuinte se esforçado para, progressivamente, trazer aos autos elementos que revelassem sua natureza, conforme reconheceu o Acórdão Recorrido. Ademais, tais custos representavam apenas 17% do custo total dos bens importados e, ainda que glosados, ensejariam ajustes R\$ 175.198.689,45 contra os 295.434.489,61 lançados.

Essa breve retrospectiva dos fatos é suficiente para comprovar que, no pior cenário, o método eleito pelo contribuinte não poderia ser desqualificado.

A interpretação dos dispositivos em questão de maneira harmônica com o objetivo das regras de preços de transferência, manifestado por exemplo no § 4º do art. 18 e no art. 20-A da Lei nº 9.430/96, impede a desclassificação do método adotado em virtude de insuficiência probatória que não torne o método inapto aos fins delineados pela Lei.

No caso em questão, o método CPL era inquestionavelmente aplicável, e o Contribuinte apresentou documentos comprobatórios dos itens componentes dos custos utilizados para cálculo do preço-parâmetro conforme o método CPL, muito embora a prova tenha sido considerada insuficientes para convencer a fiscalização de que seria permitido o cômputo de apenas 3 elementos integrantes do custo de produção usado pelo contribuinte para apurar o preço-parâmetro.

Contudo, **trataram-se de elementos de baixa representatividade percentual (17% do custo)**, cuja exclusão na formação do preço parâmetro pelo método CPL manteria este como o método ensejador do menor ajuste.

Há, sem dúvida, dificuldade no estabelecimento do momento a partir do qual a desqualificação do método é devida, mas trata-se de medida residual para cuja adoção entendo ser critério determinante — no cenário legislativo então vigente (notadamente o teor do § 4º do art. 18 e do art. 20-A conforme expus acima) e considerando o objetivo das regras de preços de transferência — a verificação de que a exclusão dos itens sobre os quais pairava a divergência geraria ajuste inferior ao resultante do cálculos apresentados pela autoridade fiscal pelo método PRL.

Vale dizer, quando a divergência pairar sobre a pertinência da inclusão de determinados gastos como custos operacionais para fins de aplicação do método CPL, e a exclusão das rubricas inadmitidas reduzir o preço parâmetro em montante insuficiente para tornar o método CPL mais oneroso ao contribuinte do que o método alternativo eleito pela fiscalização, o CPL não poderá ser desqualificado, já que a desqualificação do método eleito pelo contribuinte é medida extrema e a legislação prioriza a aplicação do método que enseje o menor ajuste dentre os disponíveis.

No caso em questão, a “glosa” das 3 rubricas era a medida adequada, ensejando a nulidade do Auto de Infração por vício material. (grifei)

Ouso discordar sobre ser a proporção de valores suficiente para ensejar a nulidade do feito fiscal, ante o grau de subjetividade que incide em tal critério.

Na espécie, em oito operações de importação controladas pelo CPL, duas foram contestadas pela autoridade fiscal, especificamente quanto a três itens de custo. Tais itens perfazem 17% do custo total, o que, consoante o racional vencido, seria uma fração pequena para ensejar a desqualificação do método.

Ainda que tome como respeitável tal entendimento, impende frisar que o ordenamento jurídico afeto ao tema não impõe uma proporção de valores não demonstrados, para além da qual a Fazenda estaria autorizada a desqualificar o método eleito pelo sujeito passivo.

Ademais, a pertinência dos três itens mencionados foi considerada insuficientemente provada pelo autuante, razão pela qual fora objeto de intimação do sujeito passivo.

Em verdade, o contribuinte foi intimado não apenas para melhor comprovar os itens de custo questionados pela Fiscalização, como para recalcular os custos, mas não atendeu ao requerido.

Houvesse sido atendida a intimação fiscal, talvez fosse o outro o resultado da auditoria. Porém, a lei não fala em desqualificação condicional. É dizer: uma vez se caracterizando a desqualificação, nos moldes do art. 20-A, caput e § 1º, da Lei nº 9.430/96, passa-se a proceder conforme preconiza o § 2º do mesmo dispositivo. E, quanto a este aspecto, no mérito, este Colegiado concluiu, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra