



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16643.000043/2009-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-006.998 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** APTIV MANUFATURA E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

MOMENTO DA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. DOCUMENTOS COLACIONADOS AOS AUTOS APÓS A IMPUGNAÇÃO. NOVOS FATOS E NOVAS RAZÕES LEVANTADOS POSTERIORMENTE PELA PGFN. EXCEÇÃO À REGRA GERAL DE PRECLUSÃO. CONHECIMENTO.

De acordo com o artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, a prova documental deverá ser apresentada juntamente com a Impugnação, de modo que o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual restará precluso a menos que (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, (b) refira-se a fato ou a direito superveniente ou, ainda, (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Os elementos probatórios trazidos aos autos após a apresentação da Impugnação devem ser conhecidos nas hipóteses em que se destinam a contrapor às razões que foram posteriormente trazidas aos autos pela PGFN, sem contar que se tratam de elementos que estão no contexto da discussão em litígio e não representam qualquer inovação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. LEGISLAÇÃO. ADOÇÃO DE MARGENS ALTERNATIVAS À MARGEM FIXA DE 60% PREVISTA NA SISTEMÁTICA DO MÉTODO PRL-60. POSSIBILIDADE. COMPETÊNCIA DO MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA.

De acordo com o artigo 21, § 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, admite-se a adoção e aplicação de margens de lucro diversas em substituição à margem de lucro fixa de 60% prevista na sistemática do método PRL-60, desde que o contribuinte as comprove através de publicações, pesquisas ou relatórios elaborados em conformidade com os requisitos previstos no próprio artigo 21, os quais, a rigor, dispõem que as pesquisas devem ser efetuadas por empresa ou por instituição de notório conhecimento técnico e que as publicações técnicas devem especificar o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como a identificação, por empresa, dos dados coletados e trabalhados, bem assim que os respectivos documentos -

publicações, pesquisas e relatórios - somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira. A competência para autorizar a utilização de margem alternativa é do Ministro de Estado da Fazenda, nos termos do art. 20 da Lei n.º 9.430.96

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (Relator) e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, que votaram por dar provimento ao Recurso Voluntário quanto à aplicação da margem setorial para aplicar a margem setorial de 24,96% ao caso concreto, nos termos do artigo 21, § 2º da Lei n.º 9.430, de 1996. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama. O Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo votou pelas conclusões do voto divergente apresentado pelo Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama e manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

## **Relatório**

Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (e-fls. 537/542) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (e-fls. 543/557), relativos ao ano-calendário de 2004 e cujas exigências fiscais abarcam a cobrança dos respectivos tributos (principal), a incidência dos juros de mora e a aplicação da multa de ofício de 75%.

Conforme se verifica do Termo de Constatação e Encerramento Parcial de e-fls. 513/528, a Autoridade fiscal deu início ao procedimento fiscalizatório visando verificar o cumprimento das obrigações tributárias decorrentes das regras de preços de transferência dos produtos importados no ano de 2004 pelas empresas *Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda.* e *Delphi Diesel Systems do Brasil Ltda.* Em 29/12/2007, a *Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda.* (*Delphi*) incorporou a *Delphi Diesel Systems do Brasil Ltda.* (*Diesel*) e tornou-se responsável pelas respectivas obrigações tributárias, de acordo com o que dispunha o artigo 207

do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99). Atualmente, a empresa *Delphi* denomina-se *Aptiv Manufatura e Serviços de Distribuição Ltda* (“*Aptiv*”).

A Autoridade fiscal apontou, inicialmente, enquanto irregularidade, que, relativamente às aquisições e importações de produtos realizadas pelas empresas *Delphi* e *Diesel* junto à empresa vinculada, as quais, a rigor, estavam sujeitas às regras de preços transferências, a contribuinte adotou, para a maior parte dos produtos, o Método do Preço de Revenda Menos Lucro com margem de 60% - PRL 60%, tendo se utilizado, para tanto, da sistemática prevista na Instrução Normativa SRF n.º 32, de 31 de março de 2001, que, aliás, é idêntica àquela prevista no artigo 18 da Lei n.º 9.430/1996, sendo que, à época da ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL, encontrava-se em vigência a metodologia de cálculo do preço parâmetro estabelecida na Instrução Normativa SRF n.º 243, de 11 de novembro de 2002.

A propósito, as empresas *Delphi* e *Diesel* haviam impetrado os Mandados de Seguranças n.º 2007.61.00.031518-3 e 2007.61.00.034048-8, respectivamente, por meio dos quais sustentaram, em síntese, a suposta ilegalidade que teria sido veiculada nas disposições contidas na Instrução Normativa SRF n.º 243/2002. A *Delphi* solicitou a desistência da ação a qual foi extinta sem julgamento de mérito, enquanto que na ação da *Diesel* havia sido prolatada sentença denegatória da segurança. Por outro lado, a autoridade fiscal sustentara a alegação de que se houve algum equívoco na regulamentação administrativa das disposições contidas na Lei n.º 9.959/2000, tal equívoco havia ocorrido nos procedimentos ditados pela Instrução Normativa SRF n.º 32/2001.

Segundo a Autoridade fazendária, o legislador havia estendido a aplicação do PRL para as empresas industriais que agregavam valor às matérias-primas e produtos importados de acordo com o que dispunha o artigo 20, alínea “d”, itens 1 e 2 da Lei n.º 9.959/2000, que, ao prescrever sobre o cálculo da margem bruta de lucro, determinara apenas que fosse considerado 60% sobre o valor líquido da revenda, ou seja, daquela parcela que foi importada e, posteriormente revendida, e não que fosse “*considerado 60% sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto menos o valor agregado no País*”.

Nesse ponto, a Autoridade fiscal consignou, também, que a sistemática pretendida pela contribuinte havia sido originalmente defendida na Instrução Normativa SRF n.º 113/2000 e, posteriormente, reiterada na Instrução Normativa SRF n.º 32/2001, mas não havia sido prevista na legislação ordinária, haja vista que a forma de cálculo, baseada na margem de lucro de 60% sobre o valor líquido de venda do produto fabricado, havia sido estabelecida administrativamente pela SRF e o respetivo procedimento ali era distinto do que havia sido determinado pela Lei relativamente à margem de 60% do preço líquido de revenda da mercadoria ou do insumo importado.

A Autoridade fiscal apurou, ainda, que a contribuinte havia excluído indevidamente o preço da importação dos produtos, já que, ao realizar os cálculos para fins de apuração do preço praticado na importação com fundamento no artigo 9º da Instrução Normativa n.º 32/2001, acabou reduzindo o valor dos produtos adquiridos à proporção da taxa Libor acrescida do Spread de 3% (três por cento), sendo que tal exclusão deveria ser realizada apenas quando da efetiva incidência dos juros nas operações realizadas a prazo, de acordo com o entendimento exposto na Solução de Consulta n.º 17, de 30/05/2008. A rigor, a contribuinte foi intimada a comprovar que havia incorrida em tais despesas financeiras e acabou não se manifestando.

Além do mais, a Autoridade fiscalizadora dispôs que a empresa *Delphi*, ao avaliar alguns bens adquiridos de vinculadas no exterior – inclusive em importações promovidas pela

*Diesel* –, utilizou o Método dos Custos de Produção mais Lucro – CPL, bem assim que, durante o procedimento de auditoria, a empresa havia apresentado apenas planilhas demonstrativas das rubricas componentes do custo de produção de tais bens importados, sendo que, apesar de ter sido instada a apresentar a comprovação dos valores atribuídos aos custos de produção, acabou não fornecendo nenhuma documentação que comprovasse o preço parâmetro declarado, razão pela qual, segundo a autoridade fiscal, o referido método apresentado acabou sendo desconsiderado, tendo sido adotado, portanto, o método PRL.

A Autoridade constatou, ainda, que alguns produtos importados foram revendidos diretamente sem sofrer qualquer alteração, enquanto que outros produtos foram utilizados como insumos na produção de outros bens, de modo que os cálculos foram refeitos em consonância com os procedimentos previstos na Instrução Normativa SRF n.º 243, de 2002, de modo que o preço parâmetro foi obtido pela ponderação entre os preços parâmetros resultantes da aplicação das metodologias do método PRL com margens de 20% e 60%. No final, os preços de transferências foram recalculados com base na metodologia prevista na referida IN SRF n.º 243/2002 e, aí, foram apurados os respectivos valores constantes nas planilhas de e-fls. 522/525, a seguir resumidos:

	<b>Ajuste DIPJ</b>	<b>Ajuste RFB</b>	<b>Diferença tributável</b>
<b>DELPHI</b>	858.062,09	43.995.217,35	43.137.155,26
<b>DIESEL</b>	958.832,51	12.490.990,14	11.532.157,63
<b>TOTAL</b>	1.816.894,60	56.486.207,49	<b>54.669.312,89</b>

Por fim, a autoridade fiscal também apurou que, no ano-calendário de 2004, a empresa *Delphi* efetuou, indevidamente, compensação de prejuízo fiscal em montante superior ao saldo disponível de prejuízo de períodos anteriores de IRPJ e de base negativa da CSSL nos respectivos montantes de R\$ 26.756.889,85 e R\$ 18.951.449,72.

A *Aptiv Manufatura e Serviços de Distribuição Ltda* tomou conhecimento das autuações fiscais de IRPJ e CSLL e entendeu por apresentar Impugnação de e-fls. 1.294/1.322 (acompanhada dos documentos que foram juntados às fls. 1.323/1.449) por meio da qual sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Da ilegalidade da Instrução Normativa n.º 243/2002

Do princípio da legalidade e da limitação normativa de atos administrativos

Que a Instrução Normativa SRF n.º 243, de 2002 violava o princípio da legalidade, já que acabou não se limitando apenas a interpretar os comandos contidos na Lei n.º 9.430/96 no que diz respeito ao cálculo do preço parâmetro de acordo com o método PRL-60.

Da incompatibilidade entre a Lei n.º 9.430/96 e a Instrução Normativa n.º 243/2002

Que a Instrução Normativa SRF n.º 243, de 2002, acabou inovando em relação a Lei n.º 9.430/96 ao impor uma sistemática de cálculo para o método PRL-60 mais gravosa para os contribuintes do que a sistemática prevista na referida Lei, de modo que o referido diploma normativo infralegal careceria de fundamento legal para sua validade e aplicabilidade; e

Que a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, previa, expressamente, a possibilidade de utilização de margens de lucro diversas daquelas margens “padrão” estabelecidas na legislação, de modo que o artigo 21 da referida lei concedia ao contribuinte a oportunidade de comprovar, por meio de documentos hábeis, a margem de lucro aplicável às suas atividades, bem assim que estaria colacionado aos autos dois estudos elaborados pela auditoria independente *Deloitte, Touche e Tomatsu* (“DTT”) acerca da margem bruta de lucro das empresas brasileiras (e-fls. 1.342/1.371).

(ii) Argumentos adicionais que demonstravam a incompatibilidade da Instrução Normativa n.º 243/2002 e da Lei n.º 9.430/96

Que, durante a vigência da Instrução Normativa n.º 32/2001, a regra prevista no artigo 18, inciso II da Lei n.º 9.430/96 era perfeitamente interpretada e aplicada pela Receita Federal do Brasil, na medida em que a fórmula de cálculo prevista na referida instrução normativa era idêntica àquela prevista na Lei n.º 9.430/96; e

Que o argumento de que a Instrução Normativa n.º 243/2002 teria se limitado a interpretar a Lei n.º 9.430/96 não procedia, haja vista que a Receita Federal havia se limitado a interpretar a referida Lei n.º 9.430/96 apenas quando da edição da Instrução Normativa SRF n.º 32/2001, mas, posteriormente, a Receita decidiu alterar essa interpretação ao editar a Instrução Normativa n.º 243/2002, tendo se afastado substancialmente do texto legal que originou sua criação.

(iii) Dos efeitos da metodologia prevista na Instrução Normativa n.º 243/2002

Que, além de ilegal, a aplicação da sistemática de cálculo prevista na Instrução Normativa n.º 243/2002 era danosa aos interesses da indústria e economia nacional, de modo que, diferentemente da sistemática prevista na Lei n.º 9.430/96 ao estabelecer as regras de preços de transferência para o método PRL-60, a referida Instrução Normativa criava efeito extremamente inverso, na medida em que, quanto maior o nível de nacionalização do bem, menor seria o preço parâmetro e, assim, menor seria o incentivo à indústria nacional.

(iv) Da ofensa ao princípio da isonomia

Que a Instrução Normativa n.º 243/2002 estabelecia tratamento tributário anti-isonômico entre contribuintes que importam bens de suas vinculadas para posterior aplicação local e contribuintes que importavam bens para simples revenda, expurgando, e de modo indevido, o único discrimine contido na Lei n.º 9.430/96 que justificaria a diferenciação entre ambos, de modo que o artigo

12 da referida Instrução Normativa, na parte que tratava do cálculo do PLR-60, não se coadunava com o princípio da isonomia em matéria tributária.

(v) Da inaplicabilidade da margem de lucro de 60% ao mercado de peças automotivas

Que as margens de lucro bruto variavam, em média, entre 11,4% e 22,9% durante o período de 2002 a 2007, sendo que, especificamente no ano de 2004, as margens variaram de 11,4% a 23,8%, de modo que a aplicação da margem de lucro de 60% não seria apropriada para o cálculo de eventuais ajustes de preços de transferência na importação de produtos destinados à indústria de autopeças.

(vi) Da possibilidade de ajuste do preço praticado

Que a única condição para a realização do ajuste do preço praticado em relação à redução do preço dos produtos importados consistia na realização de importação com pagamento a prazo, pois tal condição pressupunha que o exportador tenha embutido, no preço do produto, os juros pelo prazo de pagamento concedido, sendo que, no presente caso, muitas das operações de importação apresentavam prazo de pagamento de 30 a 60 dias, conforme se verificava das faturas e respectivas DI's anexadas (e-fls. 1.372/1.438), restando-se claro que os valores devidos englobariam os juros relativos a esse período, o que autorizaria o ajuste nos termos do artigo 9º da Instrução Normativa SRF n.º 243, de 2002.

Com base em tais alegações, a empresa requereu que a Impugnação fosse conhecida e fosse julgada procedente para que o lançamento fiscal fosse considerado improcedente e para que as respectivas exigências fiscais consubstanciadas nos autos de infração fossem totalmente canceladas.

Os autos foram encaminhados para a Autoridade julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada pela *Aptiv* fosse analisada. E, aí, em Acórdão de n.º 16-24.226 (e-fls. 1.450/1463), a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

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

Ano-calendário: 2004

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

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

MÉTODO PRL. PREÇOS-PARÂMETRO. ALTERAÇÃO DE PERCENTUAL.

Não tendo a contribuinte executado os procedimentos necessários à alteração da margem de lucro, mantêm-se os percentuais previstos na legislação vigente.

PREÇO PRATICADO. JUROS NAS COMPRAS A PRAZO.

Inexistindo na legislação vigente tratamento específico quanto ao ajustamento de preços praticados na importação direta da empresa vinculada em compras a prazo, e não comprovando a contribuinte a cobrança de juros nas operações, indevida a redução do preço praticado.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE RESULTADOS NEGATIVOS. MATÉRIA NÃO EXPRESSAMENTE IMPUGNADA.

Não contestada especificamente a compensação em excesso de resultados negativos, mantém-se a exigência.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Em 03/03/2010, a *Aptiv* foi devida e regularmente intimada do resultado do Acórdão n.º 16-24.226, conforme se verifica do Aviso de Recebimento juntado às e-fls. 1.465, e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário de e-fls. 1.467/1.502, protocolado em 01/04/2010, por meio do qual suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Da competência dos tribunais administrativos para analisar a ilegalidade de Instruções Normativas

Que, nos termos do artigo 62 do RICARF, esse d. Conselho apenas estaria regimentalmente impedido de afastar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, de modo que tal limitação não se aplicaria ao caso concreto, haja vista que (a) não se estaria combatendo tratado, acordo internacional lei ou decreto, mas, sim, a interpretação nefasta aos interesses nacionais e contrária ao texto legal adotada por uma Instrução Normativa, e (b) o fundamento utilizado para tanto não era de inconstitucionalidade, mas, sim de ilegalidade; e

Que não seria demais mencionar que, em diversas oportunidades, esse d. Conselho já enfrentou matérias similares à ora discutida e decidiu, reiteradamente, que uma Instrução Normativa jamais poderia ultrapassar os limites estabelecidos na Lei ou ser incompatível com a mesma.

(ii) Da ilegalidade da Instrução Normativa n.º 243/2002

Que o principal argumento residiria na patente ilegalidade da Instrução Normativa n.º 243/2002 e na consequente necessidade de observância da metodologia prevista na Lei n.º 9.430/96 para aplicação do método PRL-60, sendo que esse argumento foi inteiramente desconsiderado pela autoridade julgadora de 1ª instância sob a alegação de que não caberia apreciar questões relativas à ilegalidade e inconstitucionalidade dos atos normativos, contudo, como visto, as autoridades administrativas teriam competência para analisar a ilegalidade da referida Instrução Normativa.

(iii) Do princípio da legalidade e da limitação normativa de atos administrativos

Que a Instrução Normativa SRF n.º 243, de 2002 violava o princípio da legalidade, já que acabou não se limitando apenas a interpretar os comandos

contidos na Lei n.º 9.430/96 no que diz respeito ao cálculo do preço parâmetro de acordo com o método PRL-60.

(iv) Da incompatibilidade entre a Lei n.º 9.430/96 e a Instrução Normativa n.º 243/2002

Que a autoridade fiscal alegou que a referida Instrução Normativa n.º 243/2002 limitou-se a interpretar a sistemática de cálculo do PRL-60 prevista na Lei n.º 9.430/96 e, portanto, deveria ter sido observada pela Recorrente quanto ao cálculo dos ajustes de preços de transferência efetuados sob o referido método para a definição do preço de mercado dos insumos importados durante o ano-calendário de 2004;

Que a Instrução Normativa SRF n.º 243, de 2002, acabou inovando em relação a Lei n.º 9.430/96 ao impor uma sistemática de cálculo para o método PRL-60 mais gravosa para os contribuintes do que a sistemática prevista na referida Lei, de modo que o referido diploma normativo infralegal careceria de validade;

Que não apenas os parâmetros de cálculo para o PRL-60 previstos na Lei e na Instrução Normativa eram diferentes e, por conseguinte, apresentavam resultados diferentes, como, também, ainda era patente a majoração do IRPJ e a CSLL advinda exclusivamente de ato infralegal

Que as diferenças entre as fórmulas propostas pela Lei e pela Instrução Normativa n.º 243/2002 eram claras: (i) a inclusão, na Instrução Normativa, de variável relativa ao percentual de participação do bem importado no produto final para fins de apuração da participação do bem importado com relação ao preço de venda do produto final e (ii) a não inclusão, na Instrução Normativa, da variável relativa a redução do valor agregado;

Que, nos termos da Lei n.º 9.430/96, a margem de lucro de 60% que incidiria 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”*, passou, a partir da publicação da Instrução Normativa n.º 243/02, a incidir sobre a *“participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido”*, sem dedução do valor agregado no País;

Que o ajuste apurado pela d. fiscalização com base na referida Instrução Normativa foi de R\$ 56.486.207,49, sendo que, a partir da aplicação da Lei n.º 9.430/96, esse ajuste foi somente de R\$ 1.816.894,60, de sorte que, no caso concreto, o valor do ajuste de preços de transferência apurado de acordo com a Instrução Normativa era 28 vezes maior do que aquele valor apurado de acordo com a Lei; e

Que, portanto, a sistemática de cálculo prevista na Instrução Normativa n.º 243/2002 resultaria em ajustes de preços de transferência distintos e, pior, mais gravosos ao contribuinte em relação àqueles calculados nos termos da Lei n.º 9.430/96, do que se conclui que a Instrução Normativa não se limitou a interpretar e a possibilitar a execução da Lei n.º 9.430/96, haja

vista que, ao revés, acabou extrapolado sua competência regulamentadora e, de fato, majorou substancialmente a tributação decorrente de ajustes de preços de transferência devido a uma interpretação que conduz a absurdos, em clara dissonância com a lei.

- (v) Argumentos adicionais que demonstram a incompatibilidade da Instrução Normativa n.º 243/2002 e da Lei n.º 9.430/96

O reconhecimento da ilegalidade da Instrução Normativa n.º 243/2002

Que, pouco dias de apresentar a Impugnação, foi publicada a Medida Provisória n.º 472/2009 revogando o artigo 2º da Lei n.º 9.959/2000, o qual, por sua vez, havia determinado a redação do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96, especialmente no tocante à sistemática de apuração de ajustes de preços de transferência de acordo com o método PRL, sendo que, de fato, em 29 de dezembro de 2009, foi publicada a Medida Provisória n.º 478, que deu nova redação ao referido artigo 18 da Lei n.º 9.430/96, de modo que, a partir de então, o método PRL foi substituído pelo método PVL – Preço de Venda menos Lucro e foi determinada uma margem de lucro de 35% tanto em relação às importações de insumos utilizados na produção nacional, como, também, no que tange às importações de produtos para revenda;

Que o mais importante é que, a partir da leitura da Exposição de Motivos n.º 171/2009 da Medida Provisória n.º 478/2009, é possível concluir que a referida Exposição de Motivos nada mais fez do que reconhecer que a metodologia de cálculo de ajustes de preços de transferência ora questionada tinha como único fundamento a Instrução Normativa n.º 243/2002 e que, assim, havia a necessidade de alteração da Lei n.º 9.430/96 para atribuir fundamento legal a essa metodologia e, portanto, “*reduzir a litigiosidade que a matéria suscitara*”, de modo que, tanto é assim, que foi adotado o mesmo percentual de 35% tanto para bens importados para aplicação na produção local, quanto para bens importados para revenda; e

Que a conclusão de que se foi necessária alterar a redação do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96, antes desta alteração a Instrução Normativa n.º 243/2002, tal como demonstrado à exaustão nestes autos, não tinha efetivamente fundamento legal e, portanto, era ilegal.

A instrução Normativa n.º 33/2001

Que o artigo 12 da Instrução Normativa n.º 32/2001, que estabelecia a sistemática de cálculo do preço parâmetro no método PRL, revelava que, durante a vigência da IN, a regra prevista no artigo 18, II da Lei n.º 9.430/96 era perfeitamente interpretada e aplicada pela Receita Federal do Brasil, na medida em que a fórmula de cálculo prevista na referida instrução normativa era idêntica àquela prevista na referida Lei n.º 9.430/96, permitindo-se a exclusão do valor agregado no País; e

Que a Instrução Normativa n.º 32/2001 nada mais fez do que apresentar alguns detalhes à fórmula veiculada pela Lei n.º 9.430/96, sem, contudo, alterar a sua substância, diferentemente do que ocorria com a Instrução

Normativa n.º 243/2002 que não se limitou a interpretar a Lei n.º 9.430/96 e, portanto, acabou inovando.

(vi) Dos efeitos da metodologia prevista na Instrução Normativa n.º 243/2002

Que, além de ilegal, a aplicação da sistemática de cálculo prevista na Instrução Normativa n.º 243/2002 era danosa e prejudicial aos interesses da indústria e economia nacional, de modo que, diferentemente da sistemática prevista na Lei n.º 9.430/96 na parte que estabelece as regras de preços de transferência para o método PRL-60, a referida Instrução acabou criando efeito extremamente inverso, na medida em que, quanto maior o nível de nacionalização do bem, menor seria o preço parâmetro e, assim, menor seria o incentivo à indústria nacional, o que acabaria incentivando a indústria local, pois, a aumentar a importação de produtos acabados ao invés de produzi-los localmente.

(vii) Da ofensa ao princípio da isonomia

Que, além de ilegal e contrária aos interesses da indústria e economia brasileiras, a Instrução Normativa n.º 243/2002 violaria o princípio da isonomia tributária ao equiparar a forma de cálculo do preço parâmetro para importadores de produtos para revenda e para importadores de produtos para aplicação na produção nacional, mantendo, porém, margens de lucro distintas (20% e 60%, respectivamente), sendo que a impossibilidade de se estabelecer tal diferença foi reconhecida, inclusive, com a criação do método PVL e de uma alíquota una de 35% tanto para a importação de insumos quanto de produtos acabados; e

Que a Instrução Normativa n.º 243/2002 estabelecia tratamento tributário anti-isonômico entre contribuintes que importam bens de suas vinculadas para posterior aplicação local e contribuintes que importam bens para simples revenda, expurgando, e de modo indevido, o único discrimine contido na Lei n.º 9.430/96 que justificaria a diferenciação entre ambos, de modo que o artigo 12 da referida Instrução Normativa, na parte que tratava do cálculo do PLR-60, não se coadunava com o princípio da isonomia em matéria tributária.

(viii) Da inaplicabilidade da margem de lucro de 60% ao mercado de peças automotivas

Que a margem de lucro de 60% era efetivamente irreal para o mercado de peças automotivas, bem assim que, a partir da leitura do artigo 21 da Lei n.º 9.430/96, era possível afirmar que, para determinados contribuintes ou para determinados segmentos da indústria e do comércio, as margens estabelecidas em Lei poderiam ser consideradas inapropriadas;

Que, com base em dois estudos elaborados pela auditoria independente *Deloitte, Touche e Tomatsu* (“DTT”) sobre a margem bruta de lucro das empresas brasileiras, incluindo as de autopeças, nota-se que a margem de 60% não correspondia à realidade desse setor da economia e que, portanto, ao exigir sua aplicação, a União estaria tributando lucro inexistente ou o patrimônio da Recorrente; e

Que a aplicação da margem de lucro de 60% não é apropriada para o cálculo de eventuais ajustes de preços de transferência na importação de produtos destinados à indústria de autopeças - a não ser como objetivo de incentivo à produção local, como pretendido pela Lei n.º 9.430/96 -, sem contar, ainda, que a tributação decorrente da utilização dessa margem de lucro certamente viola os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, além de resultar em tributação que foge aos parâmetros constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

(ix) Da possibilidade de ajuste do preço praticado

Que, além de discordarem da forma de cálculo adotada pela Recorrente no que diz com a apuração do preço parâmetro através do método PRL-60, as autoridades fiscais questionaram a determinação do preço praticado nas operações de importação de mercadorias de partes relacionadas com pagamento a prazo e, portanto, concluíram que a Recorrente não poderia ter ajustado os valores de suas importações para excluir os juros embutidos nos preços das mercadorias pagas a prazo, uma vez que não haveria comprovação de que tais despesas financeiras teriam sido por ela incorridas;

Que a autoridade julgadora de 1ª instância concluiu que o ajuste dos preços pagos na importação de acordo com o prazo de pagamento das faturas somente seria aplicável na determinação dos preços médios utilizados na composição do preço parâmetro, sendo que o ajuste em virtude de prazo de pagamento para composição do preço parâmetro era admitido, de modo que dever-se-ia admitir o mesmo tipo de ajuste para o preço praticado, sob pena de, do contrário, determinar-se ajustes de preços de transferência que correspondem tão-somente às diferenças nas características das operações.

Que a previsão da instrução Normativa n.º 243/2002 autorizaria a realização de ajuste relacionado a prazo de pagamento tanto para o preço parâmetro quanto para o preço praticado, sendo que - com exceção aos casos em que a taxa de juros era informada e/ou utilizada consistentemente pelo fornecedor - o ajuste de preços na importação deveria ser efetuado com base na taxa Libor acrescida de 3% (três por cento);

Que a legislação aplicável permitia ajustar o preço praticado em virtude de prazo de pagamento, desde que restasse evidenciado que a operação de importação tivesse envolvido essa forma de pagamento, o que claramente pressupunha que o exportador tenha embutido no preço do produto, os juros pelo prazo de pagamento concedido; e

Que, no presente, caso, muitas das operações de importação apresentavam prazo de pagamento de 30 a 60 dias, restando-se claro que os valores devidos englobariam os juros relativos a esse período, o que autorizaria o ajuste nos termos do artigo 12 da Instrução Normativa SRF n.º 243, de 2002.

Com base em tais alegações, a *Aptiv* requereu que o seu Recurso Voluntário fosse julgado procedente para que a decisão de primeira instância fosse integralmente reformada,

reconhecendo-se, ainda, a total improcedência do lançamento fiscal, de modo que as exigências consubstanciais nos respectivos autos de infração deveriam ser canceladas.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN acabou apresentando Contrarrazões ao Recurso Voluntário (e-fls. 1.523/1.559) em que sustentou, em síntese, (i) a concomitância parcial entre o presente processo administrativo fiscal e o processo judicial n.º 2007.61.00.034048-7, (a) a conformidade da Instrução Normativa n.º 243/2002 com a Lei n.º 9.430/96, (iii) a impossibilidade de alteração da margem do lucro no âmbito do processo administrativo fiscal, e, por fim, (iv) o ajuste do preço praticado nas compras pagas a prazo.

Em 07/05/2012, a contribuinte apresentou manifestação de e-fls. 1.580/1610 em que requereu a juntada do Parecer de autoria da Dra. Sandra Faroni, ex-conselheira deste E. CARF, relativo à “legalidade da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002”.

Às e-fls. 1.612/1.618 encontra-se juntado aos autos o Despacho Decisório proferido pela Coordenação-Geral de Tributação – COSIT nos autos do Processo Administrativo de Consulta n.º 13820.001215/2009-82 em que a empresa *Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda.*, com base no artigo 20 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nos artigos 32, 33, 34 e 42 da Instrução Normativa SRF n.º 243, de 11 de novembro de 2002, e na Portaria ME n.º 222, de 24 de setembro de 2008, solicitou alteração da margem de lucro de 60%, levada em consideração para fins de cálculo do preço parâmetro segundo o método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL), de que trata o artigo 18 da Lei n.º 1.029.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 2º da Lei n.º 9.959, de 27 de janeiro de 2000. Ao final, a COSIT entendeu negar provimento ao pleito, tendo em vista que a metodologia apresentada não atendeu aos requisitos estabelecidos especialmente nos artigos 9º e 10 da Instrução Normativa n.º 243, de 2002, combinado com os artigos 1º, 6º, 7º e 19 da Portaria MF n.º 222, de 2008.

Às fls. 1.621/1.747 encontra-se colacionado aos autos o Parecer Técnico emitido pela *Deloitte, Touche e Tohmatsu* acerca das diferentes formulas de cálculo do método do Preço de Revenda menos Lucro — PRL, para apuração do preço parâmetro dos bens importados destinados à produção de outros bens, em atendimento às disposições da legislação de Preços de Transferência.

Posteriormente, a *Aptiv* juntou aos autos os Memoriais de e-fls. 1.748/1/751 em que formulou, em síntese, as seguintes alegações:

“3. A Lei 9.959/00 autorizou expressamente a utilização do método PRL no caso da importação de bens aplicados à produção, hipótese em que deveria ser considerada uma margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço de venda, diminuído das deduções previstas na Lei n.º 9.430/96 e do valor agregado no País.

4. As INs SRF n.º 113/00 e 32/01, que anteriormente tratavam do assunto, deixavam claro que o método PRL deveria ser calculado com base no preço de venda do bem produzido, e que este deveria ser tomado em seu valor absoluto.

5. No entanto, a IN SRF n.º 243/02, sem base legal, modificou a estrutura do PRL no caso de bens aplicados à produção, introduzindo uma fórmula que não se deduz de qualquer das leituras que se faça da Lei 9.430/96.

6. O Professor VLADIMIR BELITSKY, do Instituto de Matemática e Estatística da USP, em estudo preparado para a Recorrente (doc. no 1), examina as três fórmulas existentes para cálculo do PRL na industrialização, quais sejam, (i) a fórmula da Lei 9.430/96, segundo interpretada pelas INs 113/00 e 32/01, (ii) a fórmula da IN 243/02, e (iii) a fórmula hipotética apresentada pela Procuradoria da Fazenda Nacional em sua defesa, apurada a partir de uma interpretação gramatical da Lei 9.430/96 (nitidamente

em desacordo com o artigo 11, III, alínea 'd', da Lei Complementar no 95, de 1998, que dispõe sobre a elaboração e redação de leis).

[...]

7. Essa diferença entre as fórmulas é demonstrada conceitualmente e por meio de exemplos. O estudo aponta ainda que a leitura alternativa da Lei 9.430/96 (fórmula hipotética) só produz resultado igual ao da IN 243/02 em situações muito particulares (caso dos exemplos utilizados pela Fazenda Nacional).

[...]

9. Como reconhece a Conselheira, o fundamento legal para o cálculo proporcional não existia sob a vigência da Lei 9.430/96, com as alterações promovidas pela Lei 9.959/00, e somente passou a existir com o advento da recente Medida Provisória n.º 563, de 2012, que inclusive estabelece margem de lucro de 20% para o setor da Recorrente - margem que a Recorrente já havia demonstrado em pleito específico (doc. n.º 3).

10. No caso concreto da Recorrente, a majoração da base de cálculo de IRPJ e CSL por conta da IN 243/02 é demonstrada em estudo preparado pelos auditores da **Deloitte, Touche & Tohmatsu (doc. n.º 4)**. Referido documento deve ser examinado como elemento de prova de verdade material, sob pena de nulidade do processo administrativo.”

Ato contínuo, os autos foram encaminhados para este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o Recurso Voluntário fosse analisado, conforme se verifica do Despacho de Encaminhamento de e-fls. 1.521. E, aí, em Acórdão de n.º 1202-000.835 (e-fls. 1.790/1.809), a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste E. CARF entendeu por conhecer parcialmente do recurso e, no mérito, a Turma acabou concluindo por dar provimento parcial ao recurso para que fosse considerado ilegal o método de cálculo do PRL-60 constante da IN SRF n.º 243, de 2002. Veja-se:

#### “Conclusão

Em razão dos fundamentos acima expostos, entendo que os cálculos dos preços parâmetros pelo método Preço de Revenda menos Lucro de 60%, aos produtos aplicados na produção, no ano de 2004, deve ser feito segundo o método de cálculo/fórmula previsto no art. 18 da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 9.959, de 2000, e disciplinado nos termos da IN SRF n.º 32, de 2001.

Em vista do exposto, voto no sentido de que não seja conhecida da matéria discutida concomitantemente em ação judicial relativa à empresa Delphi Diesel Systems do Brasil Ltda, incorporada pela autuada, que sejam consideradas definitivamente julgadas as matérias não expressamente contestadas relativas A. glosa de prejuízos fiscais, da base de cálculo negativa da CSLL e a respeito da forma de cálculo pelo método PRL-20% e, no mérito, que seja dado parcial provimento ao recurso, para que seja considerado ilegal o método de cálculo do PRL-60% constante da IN SRF n.º 243, de 2002.”

Ao final, a ementa do Acórdão n.º 1202-000.835, proferido em 07 de agosto de 2012 pela 2ª TO da 2ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, restou fixada nos seguintes termos:

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

Ano-calendário: 2004

Ementa: AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO DA MATÉRIA.

A propositura de ação judicial, com o mesmo objeto do processo administrativo, implica na desistência de discutir essa matéria na esfera administrativa. Aplicação da Súmula CARF n.º 1.

**MATÉRIA NÃO CONTESTADA. DEFINITIVIDADE.**

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, matéria não expressamente contestada.

**CALCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL-60 PREVISTO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. INAPLICABILIDADE.**

A função da instrução normativa é de interpretar o dispositivo legal, encontrando-se diretamente subordinada ao texto nele contido, não podendo inovar para exigir tributos não previstos em lei. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos.

A IN SRF n.º 243, de 2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL-60%, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo.”

Em 30/06/2014, a contribuinte tomou conhecimento do resultado de julgamento do Acórdão n.º 1202-000.83, conforme se verifica do Termo de Abertura de Documento de e-fls. 1.861 e, em 07/07/2014, entendeu por opor Embargos de Declaração (e-fls. 1.838/1.842), tendo sustentado, pois, que o acórdão embargado teria incorrido em omissão, já que, quando do julgamento da matéria relativa à glosa de prejuízos fiscais e de base negativa de CSLL supostamente compensados em montante superior aos saldos disponíveis, considerou procedente a glosa apenas com base na alegação de que tal matéria não teria sido impugnada pela Embargante, nos termos do artigo 17 do Decreto n.º 70.235/72, de modo que a Turma não poderia desconsiderar que, conforme restou reconhecido pela própria D. Fiscalização, as diferenças no montante de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL se referiam, em sua absoluta maioria, à utilização, pela própria fiscalização, para abatimento dos montantes de IRPJ e CSLL em discussão nos autos dos Processos Administrativos n.º 16327.001448/2006-00 e 16561.000197/2008-27.

Em Despacho de Admissibilidade dos Embargos de Declaração opostos pela contribuinte (e-fls. 1.961/1.966), o então Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, Marcos Aurélio Pereira Valadão, entendeu por não admitir os Embargos, de modo que, nos termos do artigo 65, § 3º do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, o Despacho deveria ser considerado definitivo. Em 14/07/2016, a contribuinte foi, então, intimada do resultado do Despacho através de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE – Centro de Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), conforme se verifica do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 1.973.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, por sua vez, foi intimada do resultado do Acórdão n.º 1202-000.835 em 13/09/2012, conforme se verifica do Termo de Intimação de e-fls. 1.810, e, em 18/09/2012, interpôs Recurso Especial de Divergência de e-fls. 1.814/1.827 por meio do qual alegou, portanto, divergência jurisprudencial entre a conclusão dada pela Turma julgadora no referido acórdão e aquela conferida pela 2ª TO da 1ª Câmara da 1ª Seção no bojo do Acórdão n.º 1102-00610, relativamente ao entendimento manifestado no acórdão recorrido referente à ilegalidade do método de cálculo PRL-60 previsto na Instrução Normativa n.º 243/2002.

Na oportunidade, a PGFN sustentou, em síntese, (i) a conformidade da Instrução Normativa n.º 243/2002 com a Lei n.º 9.430/96, (ii) as generalidades sobre o preço de transferência, (iii) a legalidade da sistemática de cálculo do PRL-60 definida na IN SRF n.º 243/2002, (iv) a Instrução Normativa n.º 243/2002 não representa desestímulo à indústria nacional, a inconsistência dos cálculos apresentados pela recorrida e, ainda, a desconsideração do vínculo entre o preço de venda e o custo total do bem produzido, e, por fim, (v) a impossibilidade de alteração da margem de lucro no âmbito do processo administrativo fiscal.

Em Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da PGFN (e-fls. 1.831/1.832), a então Conselheira Maria Elisa Bruzzi Boechat entendeu que o Recurso atendia os pressupostos de admissibilidade previsto nos artigos 68 e 69 do RICARF e, portanto, acabou entendendo por dar seguimento, de modo que esse entendimento foi assinado pelo então Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, então Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de julgamento deste E. CARF.

No mesmo dia 30/06/2014, a empresa *Aptiv* havia tomado conhecimento do teor do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial da PGFN através do Portal E-CAC, conforme se verifica do Termo de Abertura de Documento de e-fls. 1.861 e 1.918, e, em 14/07/2014, acabou apresentando Contrarrazões ao Recurso Especial com base nos seguintes argumentos: (a) Breve histórico da ilegalidade da IN n.º 243/2002; (b) A majoração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio da metodologia introduzida pela IN n.º 243/02; (c) Impossibilidade de majoração da base de cálculo de tributo por Instrução Normativa; (d) Impossibilidade de inovação na metodologia de cálculo do PRL por meio de Instrução Normativa; (e) As MP'S 478/09 e 563/12, e o reconhecimento expresso da falta de fundamento legal da IN n.º 243/02; (f) O recente posicionamento do CARF sobre a matéria; e, por fim, (g) Outros argumentos da Fazenda Nacional.

Em 26/07/2016, a contribuinte apresentou o seu Recurso Especial de Divergência em face do Acórdão n.º 1202-000.835 (e-fls. 1.973/1.997) e, na ocasião, sustentou, em síntese, as seguintes alegações a fim de que o Acórdão recorrido fosse reformado parcialmente: (i) A necessidade de sobrestamento do presente processo administrativo; (ii) A necessidade de decisão definitiva para que se possa proceder à compensação de ofício; (iii) O descabimento da multa de ofício de 75%; (iv) Os juros SELIC; (v) A impossibilidade de incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício.

Conforme se verifica do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de Divergência interposto pela contribuinte (e-fls. 2.030/2.048), o então Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, Marcos Aurélio Pereira Valadão, entendeu por negar seguimento ao Recurso à luz do que dispõem artigos 18, inciso III e 67 e 68 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015. Na oportunidade, o então Presidente apontou que, de acordo com o artigo 71 do Anexo II do RICARF, caberia Agravo requerido em petição dirigida ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de cinco dias contados da ciência deste despacho que lhe negou seguimento, exceto em relação ao tema “e) Juros de Mora”, em relação ao qual o Despacho era definitivo nos termos do artigo 71, inciso II e § 2º do RICARF.

A contribuinte foi intimada do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial em 11/10/2016 através da Caixa Postal do seu Domicílio Tributário Eletrônico (Portal e-CAC), conforme se verifica do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 2.053. E, aí, em 14/10/2016, a empresa entendeu por interpor Agravo em face do Despacho que negou

seguimento ao seu Recurso Especial (e-fls. 2.055/2.067), o qual, a rigor, foi rejeitado, conforme se verifica da Decisão de e-fls. 2.106/2.111.

Na sequência, a contribuinte foi intimada do resultado da Decisão que rejeitou seu Agravo e, com fundamento no artigo 65 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 3434/2015, entendeu por opor Embargos de Declaração com efeitos infringentes (e-fls. 2.115/2.123), haja vista que, no seu entendimento, a referida Decisão continha omissões que deveriam ser saneadas. A rigor, em Decisão de e-fls. 2.164/2.166, o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães acabou não conhecendo dos Embargos enquanto tais e, na oportunidade, indeferiu o pedido de retificação do despacho de apreciação do agravo por não restar demonstrado lapso manifesto ou inexatidão material a ser saneado.

Às e-fls. 2.176/2.184, a contribuinte solicitou a juntada da Decisão Judicial que obteve nos autos do Mandado de Segurança n.º 500071-70.2017.4.03.6126 em que o Juízo da 3ª Vara Federal de Santo André – SP entendeu por deferir a medida liminar pleiteada para suspender a exigibilidade dos débitos do processo administrativo n.º 16643.000043/2009-14 (glosa de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL), até que houvesse decisão administrativa final nos processos administrativos n.ºs 16327.001448/2006-00 e 16561.000197/2008-27, abstendo-se a d. autoridade de praticar qualquer ato tendente à cobrança desses débitos (inclusive inscrição na dívida ativa da União e CADIN), assim como não seja óbice à renovação da certidão de regularidade fiscal da Impetrante.

Em razão da Decisão liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança n.º 500071-70.2017.4.03.6126, a então Conselheira Relatora do presente caso entendeu por sobrestar o julgamento do caso até que os referidos Processos Administrativos n.º 16327.001448/2006-00 e n.º 16561.000197/2008-27 fossem julgados definitivamente no âmbito administrativo, conforme se verifica do Despacho de Sobrestamento de e-fls. 2.185/2.186.

Em sessão realizada em 08/07/2017, a Câmara Superior de Recursos Fiscais da 1ª Seção de julgamento deste E. CARF julgou o Recurso Especial interposto pela contribuinte nos autos do Processo Administrativo n.º 16327.001448/2006-00, conforme se verifica do Acórdão n.º 9101-002.640 juntado às e-fls. 2.190/2.199. Do mesmo modo, em sessão de 04/03/2020, a 1ª Turma da Câmara Superior deste E. CARF também julgou o Recurso Especial interposto pela contribuinte nos autos do Processo Administrativo n.º 16561.000197/2008-27, conforme se verifica da cópia do Acórdão n.º 9101-004.831 anexado às fls. 2.198/2.202. O referido Acórdão n.º 9101-004.831 foi, ainda, objeto de Embargos de Declaração opostos pela contribuinte os quais, no final, acabaram sendo rejeitados pela 1ª Turma da Câmara Superior, conforme se observa do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 2.203/2.207.

Tendo em vista que a 1ª Turma da Câmara Superior deste E. CARF acabou julgando definitivamente os Processos n.º 16327.001448/2006-00 e n.º 16561.000197/2008-27, os presentes autos foram encaminhados para novo sorteio, uma vez que a Conselheira Relatora original não mais compunha o respectivo colegiado. Os presentes autos foram sorteados, portanto, para a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

E, aí, em sessão de 08/09/2021, a 1ª Turma da Câmara Superior acabou analisando o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no final, ao proferir a respectiva decisão no bojo Acórdão n.º 9101-005.764 (e-fls 2.209/2.215), acabou dando parcial ao recurso para afastar a ilegalidade da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002 e determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação do argumento subsidiário acerca dos ajustes segundo o método PRL 60, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

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

Ano-calendário: 2004

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 213/2002. Nos termos da Súmula CARF nº 115, a sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000.”

A *Aptiv* foi intimada do resultado do julgamento do Acórdão nº 9101-005.764 em 13/07/2022 através de sua Caixa Postal, conforme se verifica dos Termos de e-fls. 2.223 e 2.224, e, portanto, ciente da referida decisão, não apresentou Embargos de Declaração, de modo que os autos retornaram ao Colegiado *a quo* para que fosse proferida nova decisão, conforme se observa do Despacho de Encaminhamento de e-fls. 2.225/2.226. E, aí, na sequência, os autos foram encaminhados para novo sorteio, uma vez que o colegiado de origem foi extinto, conforme se verifica do Despacho de e-fls. 2.227.

Em 26/01/2023, a *Aptiv* Apresentou manifestação de e-fls. 2.230/2.240 em que solicitou a juntada do Parecer Técnico elaborado pela *Price Water House Coopers Contadores Públicos - PWC*, o qual foi juntado às e-fls. 2.239/2.272.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

### 1. Da matéria devolvida pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Do objeto da lide

De início, note-se que a discussão que foi travada nos autos tem por objeto a exigência de IRPJ e CSLL relacionados aos ajustes de preços de transferência em operações de importação realizadas no ano-calendário de 2004, nos termos do que dispunha o artigo 12, § 11 da Instrução Normativa nº 243, de 11 de novembro de 2011.

A matéria que remanesce em discussão e que foi devolvida pela 1ª Turma da Câmara Superior a esta E. 2ª Turma da 3ª Câmara do CARF diz especificamente com a suposta *inaplicabilidade da margem de lucro de 60% ao mercado de peças automotivas*, a qual, como visto, foi sustentada pela empresa *Aptiv* em sede de Recurso voluntário enquanto matéria subsidiária, sendo que, tendo em vista que a 2ª TO da 2ª Câmara desta 1ª SEJUL entendeu por dar provimento parcial ao Recurso para que fosse considerado ilegal o método de cálculo do PLR-60 constante da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, a respectiva matéria acabou sendo superada justamente por se tratar de alegação subsidiária.

E de acordo com o que restou fixado no bojo do Acórdão nº 9101-005.764, a 1ª Turma da Câmara Superior entendeu por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para, à luz da Súmula CARF nº 115, afastar a ilegalidade da Instrução Normativa SRF

n.º 243/2002, e, ainda, determinar o retorno dos autos a esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara para apreciar, unicamente, a alegação subsidiária acerca dos ajustes segundo o método PRL 60. Confira-se:

1. Ementa (e-fls. 2209):

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

Ano-calendário: 2004

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N.º 213/2002. Nos termos da Súmula CARF n.º 115, a sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF n.º 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 9.959, de 2000.”

2. Razões de decidir quanto à matéria subsidiária posta em discussão (e-fls. 2.213/2.215):

“Observe-se, porém, que o recurso voluntário deduziu argumento subsidiário para afirmar a *inaplicabilidade da margem de lucro de 60% ao mercado de peças automotivas*. Como consolidado em seu pedido final, às e-fls. 1501/1502, apenas os itens (i) a (iv) guardam relação com a arguição de ilegalidade da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002:

(i) A Instrução Normativa n.º 243/2002 é ilegal por ter extrapolado sua função de interpretar os comandos da Lei n.º 9.430/96 e, assim, ter criado nova e mais e gravosa metodologia de cálculo do preço parâmetro no método PRL60;

(ii) A ilegalidade da Instrução Normativa n.º 243/2002 foi expressamente reconhecida na Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 478/2009, que alterou a legislação de preços de transferência para o fim de "legalizar" os parâmetros até então estabelecidos apenas em norma infralegal;

(iii) A sistemática de cálculo de ajustes de preços de transferência prevista na Instrução Normativa n.º 243/2002 é prejudicial à indústria e economia nacional, uma vez que incentiva a indústria local a aumentar a importação de produtos acabados ao invés de produzi-los localmente;

(iv) A Instrução Normativa n.º 243/2002 fere o princípio da isonomia ao equiparar a forma de cálculo do preço parâmetro para importadores de produtos para revenda e para importadores de produtos para aplicação na produção nacional, mantendo, porém, margens de lucro distintas (20% e 60%, respectivamente). A impossibilidade de estabelecer-se tal diferença foi reconhecida, inclusive, com a criação do método PVL e de uma alíquota una de 35% tanto para a importação de insumos quanto de produtos acabados;

(v) As margens de lucro de 20% e 60% não podem ser aplicadas indistintamente, pois não refletem a real lucratividade de todos os ramos de atividades, sendo que a tributação decorrente da aplicação dessas margens de lucro fere os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco e foge aos parâmetros constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade;

(vi) O ajuste do preço praticado em razão de prazo de pagamento está autorizado na legislação aplicável, não podendo ser indevidamente restringido pelas autoridades fiscais.

Nota-se que a abordagem referente ao item (iv) foi expressamente consignada no voto condutor do acórdão recorrido, para concluir pela ilegalidade do referido ato normativo:

Ainda, em relação às fórmulas, a defesa se manifesta: “a margem de lucro de 60% que nos termos da Lei nº 9.430/96 incide 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*”, passou, com a Instrução Normativa n.º 243/02, a incidir sobre a “*participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, ‘sem dedução do valor agregado no País’*”.

Já o item (vi) se refere a outro ajuste questionado pela autoridade fiscal e decidido, de forma definitiva, no acórdão recorrido.

[...]

Contudo, não é possível, em sede de recurso especial, analisar referido argumento subsidiário e eventualmente suprimir da Contribuinte o direito de suscitar dissídio jurisprudencial acerca da matéria, caso a decisão lhe seja desfavorável.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial para afastar a ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 e determinar o retorno dos autos ao Colegiado a quo para apreciação do argumento subsidiário acerca dos ajustes segundo o método PRL 60.” (grifei).

A alegação posta no item (v), acima discriminado, diz respeito à *aplicabilidade de margem de lucro alternativa em substituição à margem fixa de 60% ao mercado de peças automotivas* e não pôde ser apreciada pela 1ª Turma da Câmara Superior justamente porque não havia sido objeto de análise por parte da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, de modo que a 1ª Turma da Câmara Superior acabou devolvendo-a para análise da Turma Ordinária, justamente para que não incorresse em supressão de instâncias e, por conseguinte, prejudicasse a contribuinte de, eventualmente, suscitar dissídio jurisprudencial acerca da matéria acaso a decisão ali proferida não lhe fosse favorável.

De toda sorte, note-se que a referida alegação acerca da *inaplicabilidade da margem de lucro de 60% ao mercado de peças automotivas* tal qual formulada pela Aptiv em sede de Recurso Voluntário encontra-se posta às e-fls. 1.497/1.498 e pode ser compreendida a partir dos seguintes pontos:

#### Da inaplicabilidade da margem de lucro de 60% ao mercado de peças automotivas

Que, por qualquer ângulo que se examine a questão, a margem de lucro de 60% é efetivamente irreal para o mercado de peças automotivas, bem assim que, a partir da leitura do artigo 21 da Lei nº 9.430/96, é possível afirmar que, em relação a determinados contribuintes ou determinados segmentos da indústria e do comércio, as margens estabelecidas em Lei poderiam ser consideradas inapropriadas, evitando-se, assim, a tributação do IRPJ e da CSLL sobre um valor ficto, inexistente e intangível ou, pior, que haja tributação sobre o próprio patrimônio da contribuinte;

Que apresentou dois estudos elaborados pela auditoria independente *Deloitte, Touche e Tomatsu* (e-fls. 1.342/1.371) sobre a margem bruta de lucro das empresas brasileiras, incluindo as de autopeças, os quais, aliás, acabam por comprovar que a margem de lucro de 60% não corresponde à realidade desse setor da economia e que, portanto, ao exigir sua aplicação, a União Federal estará tributando lucro inexistente ou o patrimônio da Recorrente; e

Que a aplicação da margem de lucro de 60% não é apropriada para o cálculo de eventuais ajustes de preços de transferência na importação de produtos destinados à indústria de autopeças – a não ser como objetivo de incentivo à produção local, tal como pretendido pela Lei n.º 9.430/96 –, sem contar, ainda, que a tributação decorrente da utilização dessa margem de lucro certamente viola os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, além de resultar em tributação que foge dos parâmetros constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

Em Contrarrazões ao Recurso Voluntário (e-fls. 1.523/1.559), a PGFN sustentou pela impossibilidade de aplicação da margem de lucro alternativa em substituição à margem fixa de 60% com base nos seguintes argumentos:

Impossibilidade de alteração da margem de lucro no âmbito do processo administrativo fiscal (e-fls. 1.550/1.555)

Que, de fato, o legislador estabeleceu a possibilidade de alteração das margens de lucro predeterminadas pelos artigos 18 e 19 da Lei n.º 9.430/96, sendo que a competência para alterar os percentuais de lucratividade foi atribuída ao Ministro da Fazenda, nos termos dos artigos 20 e 21 da referida Lei e, ainda, com base nos dispositivos 32 a 34 da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002, de modo que as margens de lucro não são passíveis de modificação no processo administrativo fiscal; e

Que os estudos juntados aos autos pela contribuinte não atendem ao disposto no artigo 21 da Lei n.º 9.430/96, já que o primeiro estudo abrange somente os anos de 2000 a 2002 e, portanto, não é relativo ao período de apuração da autuação (2004), contrariando, pois, o artigo 21, § 1º da Lei n.º 9.430/96, bem assim que o segundo, por sua vez, não especifica as empresas pesquisadas e não identifica os dados coletados e trabalhados por empresa e, portanto, não preenche os requisitos elencados no referido artigo 21, inciso II.

Portanto, buscar-se-á, aqui, analisar se a margem de lucro de 60% - PRL 60% prevista no artigo 18, inciso II pode, ou não, ser aplicada indistintamente a todos os ramos de atividades econômicas e, especificamente, ao mercado e indústrias de autopeças ou se, no caso, poder-se-ia permitir a adoção de margens alternativas à margem fixa de 60% prevista na sistemática do método PRL-60.

Para tanto, analisar-se-á a legislação de regência em vigor no ano de 2004 no sentido de se compreender acerca da possibilidade, ou não, de adoção de margens alternativas,

em substituição ao método PRL com margem de lucro fixa de 60%, para, em seguida, adentrar no exame das circunstâncias que envolvem o caso concreto.

**2. Da juntada do Parecer Técnico elaborado pela *Price* em sede de Manifestação e da aplicação do artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72**

No caso concreto, observe-se que, ao apresentar sua Impugnação de e-fls. 1.294/1.322, a *Aptiv* entendeu por colacionar, aos autos, documentos visando comprovar a aplicação da margem alternativa à margem fixa de 60% para fins de apuração do método PLR e, para tanto, entendeu por apresentar dois Pareceres Técnicos elaborados pela *Deloitte, Touche e Tomatsu* (e-fls. 1.342/1.371) os quais, no seu entendimento, atestariam que, para fins de aplicação do referido método PRL, as margens mínimas e máximas seriam substancialmente inferiores à margem fixa de 60% prevista na legislação, sobretudo a partir do exame das margens aplicáveis ao setor de autopeças.

A propósito, registre-se que o primeiro Parecer elaborado pela *Deloitte* (e-fls. 1.342/1.360), o qual foi concluído em maio de 2003, teve como base de informações 193 empresas manufatureiras de diversos ramos da indústria e cujas informações restaram coletadas nos anos de 2000 a 2002. De acordo com esse Estudo, a média da margem de lucro bruta das empresas brasileiras para os referidos períodos foi de 31,63%, sendo a mínima de 31,08% e a máxima de 32,23%, sendo que, no que se refere especificamente às empresas do ramo de autopeças, a margem de lucro bruta média foi ainda menor, correspondente a 25,13%, sendo a mínima de 23,19% e a máxima de 27,49%.

E, aí, visando a aplicação desse primeiro Estudo especificamente em relação às suas atividades, a *Aptiv* solicitou uma análise detalhada para o setor de autopeças que englobasse o período de 2002 a 2007 (e-fls. 1.361/1.371). A propósito, este estudo complementar foi concluído no início do ano de 2009 e teve como base os resultados de 678 empresas manufatureiras do respectivo segmento e, além disso, abrangeu o ano-calendário de 2004 que, a rigor, é o período objeto da discussão aqui travada, sendo que, na oportunidade, a *Deloitte* concluiu que a margem de lucro bruta do período variou de 11,4% a 22,9% (média de 17,15%).

Ocorre que, no bojo das suas Contrarrazões ao REsp interposto pela contribuinte (e-fls. 1.523/1.559) e em sede de Recurso Especial (e-fls. 1.711/1.718), a PGFN acabou aduzindo, dentre outros argumentos, e em síntese, que (i) a contribuinte não teria a prerrogativa de fazer prova da margem alternativa no curso do processo administrativo, bem assim que (ii) o primeiro estudo da *Deloitte* não cobriria o período de 2004, e, ainda, que (iii) o segundo estudo elaborado pela *Deloitte* não cumpriria os requisitos previstos no artigo 21 da Lei 9.430/96, já que, no seu entendimento, “*não especifica as empresas pesquisadas, tampouco identifica os dados coletados e trabalhados por empresa*”. Confira-se:

“Deve-se acentuar, de antemão, que a competência para alterar os percentuais de lucratividade foi atribuída ao Ministro da Fazenda, conforme os dispositivos legais citados e os arts. 32 a 34 da IN SRF nº 243/2002. Portanto, as margens de lucro não são passíveis de modificação no processo administrativo fiscal, uma vez que hi um procedimento legalmente definido para esse desiderato — o qual, diga-se de passagem, não foi observado pela recorrente.

Além disso, não se pode deixar de assinalar que os estudos juntados aos autos pela contribuinte não atendem ao disposto no artigo 21 da Lei n.º 9.430/96.

De fato, o primeiro estudo elaborado pela auditoria DTT abrange somente os anos de 2000 a 2002, ou seja, sequer é relativo ao período de apuração concernente à autuação (2004), em contrariedade ao § 10 do art. 21 da Lei n.º 9.430/96.

O segundo estudo, por sua vez, não preenche os requisitos elencados no inciso II do art. 21, pois não especifica as empresas pesquisadas, tampouco identifica os dados coletados e trabalhados por empresa, razão pela qual é inconsistente para fins de alteração da margem de lucro bruto.

Logo, não há possibilidade de modificação do percentual de lucratividade no caso concreto, seja porque a contribuinte não observou o procedimento específico previsto nos arts. 32 a 34 da IN SRF n.º 243/2002, seja pela inconsistência dos estudos produzidos pela DTT.” (grifei).

A despeito disso, e com intuito de rechaçar qualquer dúvida acerca do cumprimento dos requisitos previstos no artigo 21 de Lei n.º 9.430/1996, note-se que a *Aptiv* apresentou Manifestação de e-fls. 2.232/2.240 por meio da qual entendeu por olicitar a juntada de um terceiro Parecer Técnico elaborado pela *Price Water House Coopers* que especifica o setor automotivo, o período objeto da discussão, qual seja, ano-calendário de 2004, as empresas pesquisadas e a margem encontrada em quartis inferior, superior e mediana (e-fls. 2.241/2.274).

Pois bem. É verdade que, à luz do artigo 16, §§ 4º e 5º do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, a prova documental deverá ser apresentada juntamente com a Impugnação, de modo que o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual restará precluso a menos que (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, (b) refira-se a fato ou a direito superveniente ou, ainda, (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. *In verbis*:

**“Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972**

**Art. 16.** A impugnação mencionará:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)”.

Afirma-se que, no âmbito do processo administrativo fiscal, a regra que deve predominar é a de que a prova documental deve ser apresentada juntamente com a Impugnação, exceto se o caso se enquadrar em alguma das hipóteses excepcionais ali constantes. E não poderia ser diferente pelas seguintes razões: (i) O artigo 3º, inciso III da Lei n.º 9.784/1999 não passou a permitir a juntada de provas após a impugnação<sup>1</sup> ou depois da apresentação da

<sup>1</sup> Cf. Lei n.º 9.784, de 20 de janeiro de 1999. Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados: [...] III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente.

manifestação de inconformidade; e (ii) O artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 é norma cogente e sua aplicação é obrigatória, bem como se trata de norma especial que, a rigor, deve prevalecer sobre a regra geral prevista no artigo 38 da Lei nº 9.784, de 20 de janeiro de 1999<sup>2</sup>, a qual será aplicada apenas de forma subsidiária, de acordo com o que prescreve o artigo 69 da referida Lei nº 9.784/99<sup>3</sup>.

É nesse sentido que José Antonio Savaris<sup>4</sup> tem sustentado ao asseverar que

“Ainda a tratar do direito de defesa e da medida de sua aplicação no processo administrativo tributário, é de se realçar que não há direito de defesa sem direito à ampla produção de prova.

[...]

Daí a relevância das regras de prova estabelecidas no artigo 38 da Lei 9.784/9925, reafirmadoras do princípio da verdade material no processo administrativo enquanto permitem produção de prova a qualquer tempo antes da tomada de decisão da autoridade competente.

[...]

Nada obstante a inquestionável relevância do valor “verdade material”, não se pode perder de vista que o ideal da verdade poucas vezes se vê refletido em sua materialização nos autos. O percurso entre os eventos e sua formalização nos autos é sujeito a desvios e incompreensões, próprias da linguagem. O processo administrativo ou judicial são falíveis e essa falibilidade - aqui compreendida como diferença entre o fato concreto e o fato interpretado para julgamento - é própria do homem.

A ausência de preclusão não é e nunca foi garantia de justiça e de efetividade do direito material. Aliás, o devido processo legal manifesta princípios processuais outros além da verdade material ou do direito de defesa. O processo, até pela força etimológica do vocábulo, requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes.

Assim, a preclusão se afigura indispensável ao devido processo legal e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa. A amplidão traduz qualidade do que é vasto ou de grande extensão, mas não se confunde com o irrestringível, diante do que se pode concluir que para o processo administrativo tributário permanece aplicável a regra de prova específica do Decreto 70.235/72.” (grifei).

A Lei prevê a concentração dos atos probatórios em momentos pré-estabelecidos visando impedir que a sequência ordenada de atos processuais se prolongue por tempo indeterminado, daí por que o instituto da *preclusão* passa a ser figura indispensável ao devido processo legal e, portanto, de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou, ainda, com a busca pela verdade material<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> Cf. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

<sup>3</sup> Cf. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

<sup>4</sup> SAVARIS, José Antonio. O Processo Administrativo Fiscal e a Lei 9.784/99. Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT nº 94, jul. 2003, p. 88-90.

<sup>5</sup> LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010, p. 37.

E, além disso, se é certo que o princípio da ampla defesa tem guarida no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, não é menos certo que a norma estatuída no artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 encontra-se válida e plenamente vigente, sendo defeso a este Conselho afastá-la ou deixar de observá-la a partir de um juízo de inconstitucionalidade ou ilegalidade, conforme bem dispõe o artigo 26-A do próprio Decreto nº 70.235/72<sup>6</sup>, 62 e a própria Súmula CARF nº 2<sup>7</sup>.

Nas palavras de Maria Teresa Martínez López e Marcela Cheffer Bianchini<sup>8</sup>,

Deve-se observar que a justificativa apresentada para o entendimento de que ocorre afronta ao princípio da ampla defesa quando não são apreciadas provas apresentadas após a impugnação é de índole constitucional e, portanto, para afastar a aplicabilidade do parágrafo 4º do artigo 16 do PAF, deve-se alegar sua inconstitucionalidade, mas é vedado por lei aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Não compartilhamos do entendimento expressado por esta corrente. Estando assegurado, por lei, o direito a apresentação de alegações e provas que caracterizariam o contraditório e a ampla defesa e, sendo a verdade material o objeto do Processo Administrativo Fiscal, assim como a celeridade processual, a oficialidade, dentre outros princípios, não se pode falar em desrespeito ao direito de defesa do contribuinte, pela aplicação do prazo de preclusão para apresentação das provas, já que é a própria aplicação do princípio da verdade material, que confere ao julgador a prerrogativa de verificar a legalidade do lançamento, independentemente das provas trazidas ao processo.” (grifei).

Dito isto, observe-se que a questão aqui analisada se enquadra, com perfeição, na hipótese prevista no artigo 16, § 4º, “c” do Decreto nº 70.235/72, haja vista que os documentos colacionados aos autos pela *Aptiv* em sede de Manifestação *destinam-se a contrapor às razões que foram posteriormente trazidas aos autos pela PGFN* no bojo das suas Contrarrazões ao REsp interposto pela contribuinte, as quais, aliás, foram replicadas em seu Recurso Especial. Neste particular, note-se que esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara tem sustentando o entendimento de que, à luz do denominado “*diálogo das provas*”, a prova documental pode ser apresentada após a Impugnação nos casos em são levantadas novos fatos ou novas razões trazidas aos autos posteriormente, conforme se verifica do precedente citado abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

PROVA DOCUMENTAL JUNTADA APÓS A IMPUGNAÇÃO.  
ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade dos elementos de prova documental juntados após a impugnação exige que o caso concreto enquadre-se numa das situações excludentes previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

<sup>6</sup> Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade

<sup>7</sup> Cf. Súmula CARF n. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

<sup>8</sup> LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010, p. 47/48.

No presente caso, há fatos/razões trazidas aos autos pela própria DRJ quando esta fundamenta sua decisão na insuficiência dos argumentos suscitados na manifestação de inconformidade para justificar a inexistência do débito de estimativa anteriormente quitado. Trata-se, em verdade, do chamado "diálogo das provas" corriqueiramente suscitado neste Colegiado.

[...]

(Processo n.º 10425.900074/2015-03. Acórdão n.º 1302-006.063. Conselheiro relator Paulo Henrique Figueiredo Silva. Sessão de 09/12/2021)".

A título de complementação, acrescente-se, ainda, que a 1ª Turma da Câmara Superior deste E. CARF também tem sustentado o entendimento de que não *há óbice para apresentação de provas após a apresentação da Impugnação nas hipóteses em que os documentos estejam no contexto da discussão da matéria em litígio*. Confira-se:

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2002

PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação sistêmica da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, art. 5º, inciso LV da Lei Maior, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo federal, e arts. 15 e 16 do PAF, evidencia-se que não há óbice para apresentação de provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida.

(Processo n.º 10835.901327/2009-88. Acórdão n.º 9101-003.927. Conselheiro Relator André Mendes de Moura. Sessão de 04/12/2018)".

Portanto, e com base em tais fundamentos, entendo por conhecer do Parecer Técnico elaborado pela *Price Water House Coopers* de e-fls. 2.241/2.274, que, aliás, foi colacionado aos autos em sede de Manifestação, já que as informações ali *lançadas destinam-se a contrapor às razões que foram posteriormente trazidas aos autos pela PGFN* no bojo das suas Contrarrazões ao REsp interposto pela contribuinte e em sede de Recurso Especial, configurando, pois, a hipótese prevista no artigo 16, § 4º do Decreto n.º 70.235/72.

**3. Da breve digressão sobre a natureza dos Preços de Transferência e da interpretação do artigo 21, § 1º da Lei n.º 9.430/96**

Como se sabe, os preços de transferência podem ser entendidos como os valores que são praticados nas operações de transferências de bens, direitos ou serviços realizadas entre pessoas vinculadas e, portanto, tratando-se de preços que não se negociaram em um mercado livre e aberto, podem desviar-se daqueles que teriam sido acertados entre parceiros comerciais não relacionados, em transações comparáveis nas mesmas circunstâncias<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 11.

Tal como nos grupos societários, os preços de transferência podem ser estruturados livremente, isto é, sem levar em consideração as condições do mercado, de modo que sua fixação pode ser utilizada para um planejamento do lucro dentro do grupo societário, aproveitando o desnível de tributação existente entre os diversos Estados.

É por isso que a legislação atinente aos preços de transferências se insere num cenário de transações entre partes vinculadas, as quais, como visto acima, diferenciam-se daquelas praticadas por partes independentes pela ausência do mercado como árbitro da distribuição de riqueza. Assim, entende-se que, ao substituir os preços das transações entre partes ligadas pelos preços de mercado, a legislação de regência dos preços de transferências nada mais busca senão aferir com maior exatidão a riqueza gerada pela empresa.

É nesse sentido que Luís Eduardo Shoueri<sup>10</sup> sustenta o seguinte:

“1.2.1.8 Com efeito, num mercado em que partes independentes relacionam-se comercialmente, é razoável admitir que cada qual busca trazer para si as maiores vantagens possíveis, e que da tensão dialética que exsurge a cada transação, resulta um preço, denominado "preço de mercado", que nada mais é do que o parâmetro para distribuir a riqueza (ou a renda) entre as partes.

[...]

1.2.1.12 Que fazer quando as transações se efetuaram entre partes ligadas? Do mesmo modo, o lucro contábil servirá como medida da renda da pessoa jurídica se os preços ali computados forem os de mercado. Não o sendo, substituem-se os valores das transações concretas pelos preços de mercado, e chegar-se-á a um lucro, diverso do contábil, que melhor refletirá a renda da pessoa jurídica.

1.2.1.13 Assim, entende-se que ao substituir os preços das transações entre partes ligadas pelos preços de mercado, a legislação sobre preços de transferência nada mais busca, senão aferir com maior exatidão a riqueza gerada pela empresa.

1.2.1.14 À luz do conceito de renda, portanto, a legislação sobre preços de transferência será aceita - e até exigida - quando, privilegiando os preços de mercado, apurar com exatidão a riqueza e, portanto, a renda tributável. Em consequência, apenas se tolera a substituição dos preços praticados em uma transação se em seu lugar se registrarem valores que representem com maior exatidão os preços de mercado.”

Fixadas essas breves premissas iniciais, passa-se à análise da legislação que deve ser aplicada no caso concreto, podendo-se elencar, de logo, e a título de contextualização, o artigo 18, inciso II da Lei nº 9.430/96 que dispõe sobre a margem de lucro de 60% - PRL 60%. Confira-se:

**“Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

**Seção V - Preços de Transferência**

**Bens, Serviços e Direitos Adquiridos no Exterior**

**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:

---

<sup>10</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 13/14.

[...]

**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: (Redação dada pela Lei n.º 9.959, de 2000)

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; (Redação dada pela Lei n.º 9.959, de 2000)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Redação dada pela Lei n.º 9.959, de 2000).

[...]

#### **Instrução Normativa SRF n.º 243, de 11 de novembro de 2002**

#### **MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL)**

**Art. 12.** A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

- I - dos descontos incondicionais concedidos;
- II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- III - das comissões e corretagens pagas;
- IV - de margem de lucro de:
  - a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;
  - b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.”

Decerto que a discussão posta nos autos não gira em torno da aplicação do artigo 18, inciso II da Lei n.º 9.430/96. O que se discute por ora é quanto à possibilidade de *adoção* de margens alternativas à margem fixa de 60% prevista na sistemática do método PRL-60 em relação a determinados ramos econômicos e, especificamente, em relação às empresas de autopeças, como é o caso da ora Recorrente.

E a resposta encontra amparo na própria legislação de regência. De fato, é de se reconhecer que o próprio legislador estabeleceu a possibilidade de adoção de margens de lucro alternativas em substituição àquela fixada em 60%, nos termos do que estabelece o artigo 21, §§ 1º e 2º da referida Lei n.º 9.430/96. Veja-se:

#### **“Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

#### **Apuração dos Preços Médios**

**Art. 21.** Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em:

I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;

II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

§ 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.

§ 2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo.

[...].”

Pelo que se observa, o § 2º do artigo 21 é claro ao *admitir* margens diversas daquelas contempladas nos artigos 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados em conformidade com os requisitos ali dispostos.

A primeira premissa que deve ser, aqui, fixada é no sentido de que a Lei, realmente, autoriza a adoção de margens alternativas em substituição ao método PRL-60 previsto no artigo 18, inciso II da Lei nº 9.430/96. E a partir de uma interpretação literal, deve-se ter em vista que o referido § 2º não prevê a alteração, mas, sim, a adoção ou a admissão de margens de lucros diversas. Ou seja, o que o legislador estabelece, no final, é que há possibilidade de aplicação ou adoção de margens de lucros diversas daquelas estabelecidas nos artigos 18 e 19 da Lei nº 9.430/96.

Ora, a expressão “admitir-se-ão” ali prevista não pode ser interpretada no sentido de “alteração”, tal como leva a crer a PGFN. O verbo “admitir” não se confunde com o verbo “alterar”. *Admitir* significa acolher legalmente; alterar, modificar. E, de fato, nos termos do artigo 20 da Lei nº 9.430/96, apenas o Ministro de Estado pode alterar, em circunstâncias especiais, pode alterar os percentuais previstos nos artigos 18 e 19 da referida Lei. É ver-se:

**“Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

**Art. 20.** Em circunstâncias especiais, o Ministro de Estado da Fazenda poderá alterar os percentuais de que tratam os arts. 18 e 19, *caput*, e incisos II, III e IV de seu § 3º.”

E por qual razão essa constatação se apresenta como relevante? Justamente porque, como dito, o entendimento levantado pela PGFN em suas Contrarrazões ao Recurso Voluntário de fls. 1523/1559 é no sentido de que, ainda o que o legislador tenha estabelecido a possibilidade de “alteração” das margens de lucro predeterminadas pelos artigos 18 e 19 da Lei nº 9.430/96, o próprio legislador definiu o procedimento específico para a modificação desses percentuais, nos termos dos artigos 20 e 21 da referida Lei. Ou seja, ao menos aparentemente, a própria PGFN conclui que a Lei admite a adoção de margens de lucro distintas daquelas previstas nos artigos 18 e 19, sendo que, para a Procuradoria, o legislador estabeleceu um procedimento específico para tanto. Parece-me que é aí onde reside a falha na premissa adotada.

Isso porque o referido artigo 20 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original a qual vigia durante o ano-calendário de 2004, não fazia qualquer menção ao artigo 21 do mesmo diploma, de modo que, no meu sentir, tratam-se de hipóteses normativas distintas que, por conseguinte, devem ser aplicadas em situações distintas e específicas. E tanto é assim que, enquanto o artigo 20, em sua redação original, dispunha sobre o poder do Ministro de Estado alterar os percentuais de que tratam os artigos 18 e 19, o artigo 21 trata da possibilidade de se admitir margens de lucro diversas, sendo que o contribuinte terá de comprová-las a partir de publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com os requisitos ali previstos. Quer dizer, a hipótese prevista no artigo 21 da Lei nº 9.430/96 tem por destinatário o próprio Ministro de Estado, enquanto que a hipótese prevista no artigo 21, § 2º, ao revés, é dirigida ao próprio contribuinte.

O fato é que, de toda sorte, a própria Lei já autorizava e concedia poderes ao Ministro de Estado para, em circunstâncias especiais, alterar os percentuais de que tratam os artigos 18 e 19 sem haver necessidade de qualquer instauração de processo legislativo próprio ou qualquer mudança empreendida pelo Poder Legislativo, o que não se confunde, portanto, com a autorização legal concedida ao contribuinte de comprovar a aplicação e adoção de margens de lucro diversas das estabelecidas nos artigos 18 e 19.

A título de complementação e arremate final, registre-se, ainda, que o argumento levantado pela PGFN no sentido de que o contribuinte não teria a prerrogativa de fazer prova da margem alternativa no curso do Processo Administrativo Fiscal – PAF não se sustenta porque, se é certo que não há na Lei nº 9.430/96 ou na Instrução Normativa nº 243/2002 nenhum dispositivo que o impeça de fazer prova da margem alternativa no curso do contencioso administrativo, não é menos certo que a faculdade de realizar o pleito através de consulta formal, nos termos dos artigos 32 a 34 da referida IN, não exclui a possibilidade da comprovação da adoção das margens alternativas no curso do contencioso administrativo.

A segunda premissa que deve ser estabelecida é a de que, considerando que a adoção ou aplicação de margens de lucro alternativas em substituição ao método PRL com margem de lucro fixa de 60% é legalmente autorizada, o contribuinte tem de comprová-las com base em publicações, pesquisas ou relatórios, os quais, de acordo com o próprio inciso II e § 1º, devem ser confeccionados ou elaborados com base nos seguintes requisitos:

- I) As pesquisas efetuadas por empresa ou por instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas devem especificar o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como a identificação, por empresa, dos dados coletados e trabalhados (vide artigo 21, inciso II); e
- II) Os respectivos documentos – publicações, pesquisas e relatórios – somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira (vide artigo 21, § 2º).

Portanto, conclua-se que a própria Lei nº 9.430/96 admite a aplicação de margens de lucros alternativas ou diversas em substituição ao método PRL com margem de lucro fixa de 60%, desde que o contribuinte comprove-as a partir de publicações, pesquisas ou relatórios os quais, por sua vez, devem apresentar os mínimos requisitos tais quais previstos na referida Lei.

Com base em tais fundamentos, passa-se à análise dos estudos técnicos colacionados aos autos pela *Aptiv*, no sentido de se perquirir se tais relatórios apresentam os mínimos requisitos previstos no inciso I e § 1º do artigo 21 da Lei nº 9.430/96.

#### **4. Da análise dos Relatórios técnicos colacionados aos autos pela *Aptiv***

A ora Recorrente colacionou aos autos, inicialmente, dois estudos elaborados pela *Deloitte, Touche e Tomatsu* (“*Deloitte*”) que foram juntados às fls. 1.343/1.362 e 1.363/ 1.371 e que, a propósito, seriam aptos a comprovar a adoção da margem alternativa em substituição à margem fixa consubstanciada no método PRL-60, que, como sabido, encontra-se previsto no artigo 18, inciso II da Lei nº 9.430/96, de acordo com as informações a baixo discriminadas:

##### *Estudo n.º 01* - Deloitte (e-fls. 1.343/1.362)

###### **“Objetivo da pesquisa**

- Apurar a média da Margem de Contribuição Bruta praticada pelas empresas brasileiras no mercado.
- Analisar os possíveis impactos da aplicação da nova metodologia de cálculo do PRL criada pela Instrução Normativa SRF nº243/02 no contexto da economia brasileira.
- Apresentar a Margem de Contribuição Bruta real média dos diferentes ramos de atividade nos últimos três anos.

###### **Metodologia**

###### **Amostra da Pesquisa**

- População: Empresas manufatureiras de diversos ramos de indústria.
- Quantidade de empresas analisadas: 193.
- Fonte: Balanços publicados e disponibilizados pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM.
- Período da pesquisa: Exercícios sociais de 2000 a 2002.
- Fator de ponderação: Valores em milhares de reais.
- Faturamento médio total das empresas por ano: R\$90,8 bilhões.
- Faturamento total das empresas dos últimos três anos: R\$272,5 bilhões.

[...]

###### **Metodologia de Cálculo da Margem de Contribuição Bruta da Pesquisa**

A Margem de Contribuição Bruta - MCB que apresentamos na nossa pesquisa foi calculada tomando como base o Lucro Bruto - LB dividido pela Receita Líquida das Vendas - RLV, multiplicando o resultado por 100, conforme definido na legislação comercial e tributária brasileira, como segue:  $MCB = (LB/RLV) * 100$ .

Consideramos como Receita Líquida das Vendas - RLV o valor total das Receitas Brutas com Vendas - RBV diminuído dos Tributos sobre Vendas -TV, Descontos Incondicionais - DI, Comissões sobre Vendas - CV e Demais Parcelas - DP incluídas na linha de deduções de vendas, em conformidade com a legislação comercial e tributária, como segue:  $RLV = RBV - (TV + DN - CV + DP)$ .

O Lucro Bruto - LB apurado correspondeu à Receita Líquida das Vendas - RLV, diminuída do Custo do Bem, Serviço ou Direito Vendido - CPV, segundo as definições da legislação comercial e tributária, como segue:  $LB = RLV - CPV$ .

[...]

### **Conclusão Final**

A margem de 60% exigida pela IN SRF n.º 243/02 não corresponde à realidade das empresas manufatureiras brasileiras, que apresentaram Margem de Contribuição Bruta média dos últimos três anos de 31,63%.

A fórmula de cálculo da Margem de Contribuição Bruta definida na IN SRF n.º 243/02 é diferente da fórmula definida na Lei n.º 9.959/00 e IN SRF n.º 32/01.

A legislação brasileira de Preços de Transferência deveria, em nossa opinião, determinar Margens de Contribuição Bruta diferentes para cada um dos ramos de indústria, a serem calculadas com base na rentabilidade média do empreendimento durante o ano-calendário.

A manutenção da exigência da Margem de Contribuição Bruta de 60%, como determina a IN SRF n.º 243/02, poderia resultar no fechamento de antigos postos de trabalho, além de poder representar um estímulo para as empresas produzirem no exterior e venderem o produto final no Brasil, sem nenhum processo local, sempre que possível.” (grifei).

Estudo n.º 02 - Deloitte (e-fls. 1.363/1.371)

### **“IV — OBJETIVO DAS ANÁLISES**

O presente trabalho foi realizado para identificar a Margem de Contribuição Bruta que as empresas de autopeças estão realizando, bem como para orientar quanto à propriedade e adequação da Margem de Contribuição Bruta de 60%, estabelecida pela autoridade tributária, diante das operações realizadas no mercado em que a legislação de Preços de Transferência busca sua fonte de comparação.

Nossas análises objetivaram:

- Apurar a média da Margem de Contribuição Bruta praticada pelas empresas de autopeças em operações independentes.
- Propor a redução da margem bruta para a apuração do preço parâmetro de acordo com o método PRL:
- Fundamentar a apuração das margens de mercado de acordo com critérios científicos e aceitos no âmbito internacional por governos e empresas, por serem considerados apropriados e adequados.

### **V — METODOLOGIA**

Para obtermos o intervalo interquartil de lucratividade de empresas que atuam no setor de autopeças, utilizamo-nos de informações de empresas públicas disponibilizadas em nossos terminais *Bloomberg*.

#### **a. Amostra**

- População: Empresas manufatureiras fabricantes de autopeças.
- Quantidade de empresas analisadas: 678 — Relação das Empresas Anexa
- Fonte: Bloomberg, publicação independente e de domínio público
- Período da análise: Exercícios sociais de 2002 a 2007
- Fator de ponderação: Valores em Reais.

[...]

### b. Metodologia de Cálculo da Margem de Contribuição Bruta da Pesquisa

A Margem de Contribuição Bruta — MCB que apresentamos na nossa pesquisa foi calculada tomando como base o Lucro Bruto — LI-3 dividido pela Receita Líquida das Vendas — RLV, multiplicando o resultado por 100, conforme definido na legislação comercial e tributária brasileira, como segue:  $MCB = (LB/RLV)*100$ .

Consideramos como Receita Líquida das Vendas — RLV o valor total das Receitas Brutas com Vendas RBV diminuído dos Tributos sobre Vendas — TV, Descontos Incondicionais — DI, Comissões sobre Vendas — CV e Demais Parcelas -- DP incluídas na linha de deduções de vendas, em conformidade com a legislação comercial e tributária, como segue:  $RLV = RBV - (TV+DIA-CV+DP)$ .

O Lucro Bruto — LB apurado correspondeu à Receita Líquida das Vendas — RLV diminuída do Custo do Bem, Serviço ou Direito Vendido --- CPV, segundo as definições da legislação comercial e tributária, como segue:  $LB = RLV - CPV$ .

[...]

### VII – CÁLCULO DA MARGEM BRUTA DE MERCADO DE ACORDO COM O PRINCÍPIO ARMS LENGH

Aplicando critérios estatísticos científicos podemos calcular a margem bruta praticada pelas empresas independentes de acordo com os critérios aceitos no âmbito dos países que aplicam a metodologia da OCDE.

Resumidamente o intervalo interquartil de lucratividade bruta apresentado pelas empresa privadas em operações independentes, representativas do setor de indústria no qual a Delphi está inserida. apresentou os seguintes resultados:

Período	Quartil 1	Mediana	Quartil 3
2002	12,5%	17,1%	24,7%
2003	12,2%	16,7%	23,7%
2004	11,4%	17,0%	23,8%
2005	11,3%	15,5%	22,5%
2006	10,9%	15,1%	22,0%
2007	10,8%	14,7%	21,3%
2002-2007	11,4%	16,1%	22,9%

Como resultado, as empresas brasileiras de autopeças estão realizando suas operações em condições de semelhança as empresas do mesmo ramo de atividade em transações independentes, se nas operações com pessoas vinculadas estiverem realizando margem de lucro bruto entre 11,4% e 22,9% no período de 2002 a 2007.

[...]

### VIII— CONCLUSÃO

A exigência da Margem de Contribuição Bruta, superior à média real conseguida pelas empresas brasileiras, sujeita as empresas que importam de empresas vinculadas a um arbitrado de lucros muito superior ao praticado pelo mercado, resultando em tributação do patrimônio e não da renda, como deveria ser.

Deve-se, adicionalmente, avaliar a questão da isonomia na tributação dos lucros, enquanto a Margem de Contribuição Bruta média das empresas em operações independentes alcança 22,9%, a Lei tributária brasileira está exigindo das empresas Margem de Contribuição Bruta de 60%.

A margem de 60% exigida pela IN SRF n.º 243/02 não corresponde à realidade das empresas manufatureiras de autopeças, que apresentaram Margem de Contribuição Bruta média para os anos analisados que variam de 11,4% a 22,95%.

A pesquisa realizada está fundamentada em bases estatísticas científicas testadas e aprovadas internacionalmente e aceitas no âmbito da OCDE.

A margem foi obtida em uma população representativa e com substância de 678 empresas.

Existem razões estatísticas, científicas e de mercado que justificam a redução das margens previstas em Lei, conforme demonstrado acima.” (grifei).

A partir da análise pormenorizada dos dados das empresas do próprio segmento econômico da Recorrente, tem-se que, no estudo n.º 01, a *Deloitte* analisou o período de 2000 a 2002 e as conclusões ali obtidas foram no sentido de que a média de lucro bruta das empresas brasileiras para os referidos períodos foi de 31,63%, sendo a mínima de 31,08% e a máxima de 32,23%. No ramo de autopeças, a margem de lucro média foi ainda menor, haja vista que correspondera a 25,13%, sendo que a mínima foi de 23,19% e a máxima de 27,49%. Já no Estudo n.º 02, a *Deloitte* verificou o período de 2004 que, aliás, é objeto dos presentes autos, e, na oportunidade, acabou concluindo que a margem de lucro bruta do período variou de 11,4% a 22,9% (média de 17,15%).

A fim demonstrar a insubsistência dos argumentos levantado pela PGFN e eliminar quaisquer dúvidas de que os estudos técnicos da *Deloitte* cumpriram os requisitos previstos no artigo 21 da Lei 9.430/96, a Recorrente cuidou de obter um terceiro estudo técnico elaborado por outra empresa especializada, a *PriceWaterHouseCooperes - PWC*, o qual, a rigor, apenas confirma as conclusões tais quais apresentadas nos estudos n.º 01 e n.º 02 da *Deloitte*. Veja-se:

### Estudo n.º 03 – Price (e-fls. 2.239/2.272)

#### **“1.2. Objetivo do Laudo**

O objetivo deste laudo consiste em oferecer um *overview* da dinâmica do setor automotivo, bem como uma análise comparativa entre as margens efetivas de operação das empresas mais significativas que compõem o setor, principalmente no contexto das fornecedoras de autopeças, através de uma análise de *Benchmarkings*. Em suma, o trabalho visa a elaborar uma análise das demonstrações financeiras, além de outras informações relevantes, dos principais integrantes do setor, a fim de compor uma média de margem efetiva das operações para o período correspondente aos primeiros anos do séc. XXI. A partir dessas premissas, será possível verificar a aplicabilidade ou não da margem de 60% para fins de cálculo da metodologia de cálculo PRL 60, tendo em vista a realidade fática do setor no referido período.

Importante ressaltar que consiste objetivo fulcral deste laudo o estudo das margens efetivamente praticadas pela Aptiv historicamente, bem como no período de 2004, visando corroborar os demais estudos já apresentados pela Sociedade no âmbito do processo administrativo destacado anteriormente. Apesar de elaborarmos um estudo mais abrangente, que compreenderá as últimas duas décadas, é primordial o foco nas margens praticadas pela Aptiv para o período em comento, assim como as praticadas por toda a indústria do setor automotivo.

Conforme mencionado acima, a Aptiv já realizou estudo anterior sobre as margens setoriais de empresas brasileiras, considerando diversos setores econômicos, dentro dos quais a indústria de autopeças. Nesse sentido, o presente laudo também visa, além de corroborar as margens destacadas pelo laudo anterior, trazer destaque sobre as empresas

avaliadas, períodos analisados, fontes de dados, com foco em atender integralmente aos requisitos propostos pela legislação nos referidos artigos sobre mudança das margens de lucro determinadas pela legislação de preços de transferência.

### 1.3. Metodologia de Execução dos Trabalhos

Nossos trabalhos foram executados mediante a verificação de algumas linhas de documentos, como aqueles disponibilizados pelos representantes da Aptiv; por meio de Financial Reports disponibilizados pelas empresas; demonstrações financeiras publicadas em Diário Oficial, a fim de considerar fontes oficiais de informações, bem como com base em ferramentas de propriedade da PwC, cuja fonte de dados é internacionalmente reconhecida.

Ainda, ressaltamos que a seleção das empresas e dos dados sob análise são consequência de alguns critérios que aplicamos ao setor, de modo a apenas considerarmos entidades que cumprissem os quesitos para a análise comparativa, conforme requerimentos estabelecidos nos arts. 20 e 21 da Lei 9.430/06.

[...]

#### C) Conclusão quanto às margens setoriais para o AC 2004

Ainda, diante do exposto, determinamos abaixo a Mediana e intervalos interquartis das margens de lucro apresentadas pelas empresas competidoras da Aptiv, especificamente em relação aos anos-calendário de 2004, levando em consideração tanto a Aptiv como as empresas mencionadas neste tópico e que foram objeto de buscas nas respectivas demonstrações financeiras auditadas por empresas independentes. Para esta análise, também consideramos a empresa Hyundai, não incluída na avaliação histórica de 2003-2020, por não possuir dados para todo o período, mas que apresenta dados para o AC 2004.

O resultado obtido pode ser avaliado conforme gráfico abaixo:

Análise AC 2004	Quartil inferior	Mediana	Quartil superior
Aptiv + Competidores selecionados*	9,99%	24,96%	30,33%

\*Conforme mencionado acima, consideramos as competidores indicados ao longo dessa seção, após o filtro qua

Com base no exercício demonstrado acima, é possível afirmar que o ponto de convergência das margens setoriais apresentou, intervalos interquartis e mediana próximas àquelas contidas no laudo de margens realizado anteriormente e constante no Processo Administrativo n.º 16643.000043/2009-14. Naquele documento, foi identificado um intervalo interquartil de 11,4% (quartil inferior) a 23,8% (quartil superior), com mediana de 17%. Destacamos que a mostra de empresas selecionadas no estudo anterior considerou uma amostra mais abrangente de empresas (e não somente as competidoras diretas da Aptiv), bem como não demonstrou a abertura dos nomes das empresas consideradas na análise. Nesse sentido, o presente laudo visa estreitar a amostra para empresas mais comparáveis à Aptiv, bem como destacar a abertura destas empresas, a fim de atender aos requisitos estabelecidos nos arts. 20 e 21 da Lei 9.430/96, para fins de avaliação das margens fixadas na legislação para o método PRL 60. Observa-se que, mesmo se considerado apenas o quartil superior, fica evidente a incompatibilidade da margem de 60% com o setor de atuação da Aptiv.

Destacamos que a metodologia de apuração da margem bruta de ambos os estudos seguiram a mesma metodologia de apuração (isto é Lucro Bruto / Vendas Líquidas), bem como se basearam em dados de Demonstrações Financeiras publicadas, que seguem um ambiente regulatório específico e foi fundamentada em bases estatísticas e científicas internacionalmente reconhecida e constante nos Guidelines da OCDE.”

Em linha com os resultados obtidos nos dois primeiros estudos elaborados pela *Deloitte* que, aliás, demonstram a total discrepância entre as margens de lucro efetivas da indústria de autopeças e a margem fixa de 60% do PRL 60 da IN n.º 243/02, note-se, portanto, que estudo da PwC confirma a inaplicabilidade da margem fixa de 60% para o caso concreto especificamente no que diz ao ano-calendário de 2004.

De fato, é se reconhecer que o Relatório Técnico da PwC demonstrou, ainda, que, dentre as empresas analisadas, no próprio ano-calendário de 2004, a média de lucro bruta para o quartil inferior das empresas pesquisadas foi de 9,99% e de 30,33% para o quartil superior, (sendo a mediana de 24,96%), o que indubitavelmente faz prova da incompatibilidade da margem fixa de 60% com as operações da Recorrente. Ademais, note-se que, mesmo que considerássemos o quartil superior de 30,33%, ainda assim resta um tanto evidente que, em relação ao ano-calendário de 2004, a margem fixa de 60% revelou-se incompatível para com o setor da indústria automotiva.

Muito embora a PGFN tenha sustentado que os estudos da *Deloitte* não cumpriram os requisitos previstos no artigo 21 da Lei n.º 9.430/96, seja porque o estudo n.º 01 abrangera apenas o período de 2000 a 2002, em contrariedade ao § 1º do referido artigo, seja porque, em seu entendimento, o estudo n.º 02 não havia cumprido os requisitos do inciso II do referido artigo 21, o fato é que as conclusões relatadas pela PwC no estudo n.º 03 espanca qualquer dúvida no sentido de que a margem fixa de lucro de 60% - PRL 60 prevista na Instrução Normativa n.º 243/02 revelou-se incompatível com o setor da indústria de autopeças no ano-calendário de 2004.

Considerando, pois, que a Recorrente dispõe de pesquisas efetuadas por empresas de notório conhecimento técnico (*Deloitte* e PwC), que especificam o setor (automotivo), o período (ano-calendário de 2004), as empresas pesquisadas (diversas) e a margem encontrada (em quartis inferior, superior e mediana), tem-se por demonstrado a inaplicabilidade da margem fixa de 60% prevista pela Instrução Normativa n.º 243/02 para apuração do preço parâmetro PRL.

Portanto, entende-se, em conclusão, e principalmente a partir das conclusões relatadas pela PwC em Laudo Técnico de e-fls. 2.239/2.272 que, em relação ao ano-calendário de 2004, deve ser aplicada a margem setorial de 24,96% ao caso concreto, nos termos do artigo 21, § 2º da Lei n.º 9.430/96, de modo que o preço parâmetro do referido método PRL-60 aplicado com base na metodologia da Instrução Normativa n.º 243/2002 deve ser recalculado, em substituição margem fixa de 60% - PRL60.

## 5. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, entendo por dar provimento ao Recurso Voluntário para aplicada a margem setorial de 24,96% ao caso concreto, nos termos do artigo 21, § 2º da Lei n.º 9.430/96, de modo que o preço parâmetro do referido método PRL-60 aplicado com base na metodologia prevista na Instrução Normativa n.º 243/2002 deve ser recalculado, em substituição à margem fixa de 60% - PRL60.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

Fl. 36 do Acórdão n.º 1302-006.998 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16643.000043/2009-14

## Voto Vencedor

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Redator designado.

Apesar do bem fundamentado voto do Relator, ousou divergir quanto à sua conclusão, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário para a aplicação de uma margem alternativa à margem de lucro de 60% para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL – 60.

O método PRL, com a margem de lucro de 50% para fins de apuração do preço parâmetro era definida no art. 18, inc. II, Item “1” da Lei n.º 9.430/96, abaixo transcrita:

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:

(...)

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.

Concordo com o Relator quanto a possibilidade de utilização de margens alternativas, conforme previsto no § 2º do artigo 21 da Lei n.º 9.430/96.

Contudo, na lei consta que a Autoridade competente para autorizar a utilização de margem alternativas àquelas definidas nos arts. 18 e 19 da Lei n.º 9.430/96 é o Ministro da Fazenda, como expressamente estatuído no art. 20 da Lei n.º 9.430/96:

Art. 20. O Ministro de Estado da Fazenda poderá, em circunstâncias justificadas, alterar os percentuais de que tratam os arts. 18 e 19 de ofício, ou mediante requerimento conforme o § 2º do art. 21.

Assim, entendo que na esfera administrativa, falece competência a este tribunal administrativo para alterar a margem de lucro fixa de 60% na apuração do preço parâmetro pelo método PRL, definida no art. 18, inc. II, Item “1” da Lei n.º 9.430/96, motivo pelo qual deve ser negado provimento ao recurso voluntário..

(assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama

## Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo

Tendo divergido do Conselheiro Relator em relação às conclusões do seu voto; mas, tendo divergido do Voto Vencedor, quanto às razões de decidir, passo a explicitar os fundamentos que me levaram a votar pelo improvimento do Recurso Voluntário apresentado no presente processo.

A controvérsia travada nos autos se relaciona a duas questões principais: uma de natureza jurídica, acerca da necessidade de ato do Ministro da Fazenda para a admissão de margens alternativas de lucro para o Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL); e outra de caráter essencialmente probatório, que diz respeito ao preenchimento dos requisitos para a referida admissão.

O primeiro ponto que deve ser destacado é que o lançamento de ofício em análise se refere ao ano-calendário de 2004, de modo que a legislação a ser observada deve ser aquela vigente no referido período.

Assim, apresenta-se a seguir o teor dos arts. 18, 20 e 21 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação então vigente:

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:

[...]

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: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

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; (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

[...]

Art. 20. Em circunstâncias especiais, o Ministro de Estado da Fazenda poderá alterar os percentuais de que tratam os arts. 18 e 19, caput, e incisos II, III e IV de seu § 3º.

[...]

Art. 21. Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em:

I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;

II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

§ 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.

§ 2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

A partir dos referidos dispositivos legais, fica evidente que as margens de lucro estabelecidas no art. 18, inciso II, para o método PRL poderiam sofrer alterações por duas formas:

- (i) por ato do Ministro da Fazenda, com base no art. 20;
- (ii) por iniciativa do próprio contribuinte, com fundamento no art. 21, §2º, desde que atendidos os requisitos fixados nos incisos I e II e §1º do mesmo artigo legal.

Neste sentido, divergindo do Voto Vencedor, concordo com o Conselheiro Relator, acerca da distinção entre as duas hipóteses então previstas e da desnecessidade de ato do Ministro da Fazenda para que o contribuinte “admita” margens de lucro diversas daquelas estabelecidas na legislação, com amparo no art. 21, §2º, da Lei nº 9.430, de 1996.

O procedimento previsto no art. 20 da Lei nº 9.430, de 1996, diz respeito à alteração das margens de lucro “em caráter geral, setorial ou específico, de ofício ou em atendimento a solicitação de entidade de classe representativa de setor da economia”, conforme regulamentação conferida pela Portaria MF nº 95, de 1997, aplicável à época dos fatos geradores aqui tratados. É tal alteração que, por expressa determinação legal, dependia de ato do Ministro da Fazenda.

Na redação original da Lei nº 9.430, de 1996, não havia, portanto, qualquer relação desta sistemática com aquela prevista no art. 21, §2º, da mesma Norma. Apenas com a edição da Medida Provisória nº 563, de 2012 (posteriormente, convertida na Lei nº 12.715, de 2012), é que passou a existir a exigência de que, também para a adoção de margens alternativas por parte de determinado contribuinte, houvesse ato do Ministro da Fazenda, conforme se confere a seguir:

Art. 20. O Ministro de Estado da Fazenda poderá, em circunstâncias justificadas, alterar os percentuais de que tratam os arts. 18 e 19, de ofício ou mediante requerimento conforme o § 2º do art. 21. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

Deste modo, discordo da posição adotada no voto vencedor, no sentido de que a referida atuação ministerial seria imprescindível no caso sob exame.

Luís Eduardo Schoueri aponta a distinção entre os procedimentos e enxerga que, mesmo após a alteração legislativa, haveria a possibilidade de as margens de lucro, para contribuinte específico, serem alteradas por requerimento e ato do Ministro da Fazenda ou por adoção unilateral do próprio contribuinte. O autor, contudo, adverte acerca das dificuldades e riscos desta segunda alternativa:

5.9.8.6 Qual a posição do contribuinte que não observar as margens estabelecidas na lei nem solicitar a sua mudança, nos termos do artigo 20? Não terá ele a segurança de que

sua margem será aceita como parâmetro *arms's lenght*, mas não ficará proibido de usar margem obtida a partir da análise comparativa efetuada, invocando o direito que lhe foi assegurado pelo parágrafo 2º do artigo 20 (*rectius* artigo 21) da Lei nº 9.430, de 1996. Insista-se: a prioridade deve ser dada ao princípio *arms's lenght*: se o contribuinte demonstra, por análise comparativa, outro percentual, então esse será aplicável, ainda que implique margem negativa, seja por condições de mercado, seja por se tratar de venda marginal, visando empregar tempo de máquina ocioso, visando à cobertura de custos fixos.

5.9.8.7 À falta de ato de ofício, por parte do Ministro da Fazenda, é ônus do contribuinte demonstrar cabalmente que outro percentual melhor atende ao princípio *arms's lenght*. Neste sentido, é possível assemelhar os percentuais fixados pelo legislador à disciplina das presunções relativas, já que sempre é ônus da parte que as rebate demonstrar circunstância fática diversa da prevista pelo legislador.<sup>11</sup>

E aqui adentramos à segunda questão a ser enfrentada nos presentes autos. Embora sendo possível à Recorrente adotar, independentemente de ato do Ministro da Fazenda, margens de lucros alternativas, com fundamento no art. 21, §2º, da Lei nº 9.430, de 1996, deveria, necessariamente observar os requisitos fixados nos incisos I e II e §1º do referido dispositivo legal, conforme a seguir sintetizados:

- (i) comprovação de que a margem adotada se embasa em “publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações”; ou
- (ii) comprovação de que a margem adotada se embasa em “pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados”; ou
- (iii) que, sempre, “as publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais [...] somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira”.

Neste ponto, está a divergência em relação ao voto do Conselheiro Relator, que conclui que:

Considerando, pois, que a Recorrente dispõe de pesquisas efetuadas por empresas de notório conhecimento técnico (Deloitte e PwC), que especificam o setor (automotivo), o período (ano-calendário de 2004), as empresas pesquisadas (diversas) e a margem encontrada (em quartis inferior, superior e mediana), tem-se por demonstrado a inaplicabilidade da margem fixa de 60% prevista pela Instrução Normativa nº 243/02 para apuração do preço parâmetro PRL.

Portanto, entende-se, em conclusão, e principalmente a partir das conclusões relatadas pela PwC em Laudo Técnico de e-fls. 2.239/2.272 que, em relação ao ano-calendário de 2004, deve ser aplicada a margem setorial de 24,96% ao caso concreto, nos termos do artigo 21, § 2º da Lei nº 9.430/96, de modo que o preço parâmetro do referido método PRL-60 aplicado com base na metodologia da Instrução Normativa nº 243/2002 deve ser recalculado, em substituição margem fixa de 60% - PRL60.

É que a análise dos elementos de prova apresentados pela Recorrente, a fim de atender às exigências estabelecidas no art. 21 da Lei nº 9.430, de 1996, revela a sua inadequação para tal propósito.

---

<sup>11</sup> Schoueri, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 148-149.

Em primeiro lugar, o estudo da Deloitte Touche Tohmatsu (fls. 1.342/1362) se refere a “Empresas manufatureiras de diversos ramos de indústria”, não se referindo ao setor específico da Recorrente. A par disso, ali não se identifica, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

Do mesmo modo, no segundo estudo elaborado pela Deloitte Touche Tohmatsu (fls. 1.363/1.371), embora restrito ao setor de autopeças, também, não são identificados os dados coletados e trabalhados, por empresa, conforme exigido no art. 21, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Por fim, na análise elaborada pela PwC (fls. 2.241/2.274), igualmente, não se identificam, perfeitamente, os dados coletados e trabalhados por empresa. Há a indicação do nome das empresas cujos dados teriam sido utilizados e das respectivas “margens efetivas de operação”, mas a identificação das bases de dados e dos dados em si são genéricas e abstratas, conforme se observa do excerto a seguir:

Conforme mencionado anteriormente, e levando em consideração então somente os dados relativos às receitas líquidas de vendas (*net sales*) e os custos de vendas (*costs of sales*) para empresas classificadas como competidoras e sujeitas à análise comparativa, apresentamos a seguir um quadro comparativo, relacionando as margens efetivas das operações de acordo com as demonstrações financeiras de teor público, disponibilizadas pelas próprias entidades. Destacamos que a fonte das informações utilizadas para referida análise foram as respectivas Demonstrações Financeiras (DF) publicadas pelas empresas abaixo, auditadas pelos seus respectivos auditores independentes. Dado o ambiente regulatório em que são publicados, podem ser considerados como relatórios oficiais publicados de acordo com métodos internacionalmente reconhecidos, conforme requerido pelo §1º do art. 21 da Lei 9.430/96, para fins de admissão de margens alternativas. Ressaltamos que as DF's utilizadas para estas análises foram compartilhadas com os assessores jurídicos da Aptiv, para avaliação de anexação aos autos do processo.

[...]

Além das análises realizadas com base na busca de informações de empresas comparáveis à Aptiv em Demonstrações Financeiras auditadas e divulgadas publicamente, também efetuamos uma análise econômica de empresas do setor, considerando ferramentas de propriedade da PwC, desenvolvidas para este fim. A PwC, como empresa de consultoria globalmente reconhecida, realiza diversos estudos de preços de transferência em mais de 140 países, realizando estudos econômicos com base em sua ferramenta TPI, e que são utilizados por diversas Administrações Tributárias, para fins de justificar e documentar transações intercompany e a alocação do lucro nas diferentes jurisdições que um determinado Grupo Econômico atua.

[...]

A seguir, apresentamos as empresas que foram levadas em consideração para a elaboração da tabela mencionada. Mais uma vez, ressaltamos que foram utilizadas informações disponíveis em nossas bases de dados, de acordo com empresas que corresponderam às mesmas categorias de perfil que a Aptiv através dos anos, como podemos observar a seguir.

Veja-se que, na primeira análise referida no documento, até se firma que as bases públicas de dados utilizadas teriam sido fornecidas à Recorrente, para juntada aos presentes autos. Tal fato, contudo, não ocorreu.

Já, na segunda parte da análise, conforme mencionado, as identificações são bastante genéricas, em especial, por se tratarem de dados internos à empresa responsável pela elaboração do documento.

Por tudo isso, inadmissível a margem de lucro alternativa invocada pela Recorrente e correta a postura da autoridade fiscal em aplicar, para os ajustes de preço de transferência, a margem de lucro de 60% (sessenta por cento), conforme previsto na legislação.

Pelo exposto, votei pelas conclusões do voto divergente, para negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo