



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

Processo nº 16643.000289/2010-11
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1302-000.289 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 12 de março de 2014
Assunto Solicitação de diligência
Recorrente ZF DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator.

(assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Presidente.

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior (presidente da turma), Marcio Rodrigo Frizzo, Waldir Veiga Rocha, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade e Hélio Eduardo de Paiva Araújo.

Relatório

Trata-se de apreciar Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos em face de acórdão proferido nestes autos pela 1ª Turma da DRJ/RPO, no qual o colegiado decidiu, por unanimidade, considerar procedente em parte a impugnação, conforme ementa que abaixo reproduzo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

MÉTODO CPL. DESQUALIFICAÇÃO. MULTA REGULAMENTAR.

Não logrando a contribuinte comprovar documentalmente os cálculos dos preços de transferência segundo o método CPL (Custo de Produção mais Lucro), correta a desqualificação do referido método pela fiscalização, atendendo, inclusive, a uma solicitação da própria contribuinte.

Incabível, no entanto, a aplicação de multa regulamentar por não haver a contribuinte entregue a totalidade da documentação solicitada pela fiscalização, pois essa penalidade, genérica, só poderia ser aplicada se não houvesse previsão específica para essa falta, o que não é o caso, pois a consequência foi a desqualificação do método adotado pela contribuinte.

AGREGAÇÃO DE VALOR. VEDAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DO MÉTODO PRL20.

O método do PRL20 (Preço de Revenda menos Lucro, com margem de 20%) não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos.

DESQUALIFICAÇÃO. ADOÇÃO DE OUTRO MÉTODO PELA FISCALIZAÇÃO. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.

Em face da desqualificação do método adotado pela contribuinte, pode a fiscalização eleger outro método para a apuração dos preços de transferência. A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.

MÉTODO PRL60. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

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

MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

MATÉRIA TRIBUTÁVEL. ERRO NA APURAÇÃO. INCORREÇÃO SANÁVEL.

Constatado erro sanável da apuração da matéria tributável, exonera-se parcialmente 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.

Os eventos ocorridos até o julgamento na DRJ, foram assim relatados no acórdão recorrido:

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 3395/3435, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, constatou-se o seguinte:

1. DA EMPRESA

A fiscalização faz, às fls. 3395/3402, considerações gerais (organograma, localização, processos de produção, etc.) sobre a empresa fiscalizada, que basicamente importa e industrializa peças para veículos leves e pesados, fabricando tais equipamentos e comercializando seus produtos no mercado interno. Além disso, importa e revende peças também no mercado interno.

2. DO PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO

Em 15/12/2009, a contribuinte foi intimada a informar o método adotado e a apresentar relação de pessoas vinculadas, memórias de cálculos, arquivos magnéticos e demais papéis de trabalho, para a comprovação dos preços de transferência em suas operações de importações no ano-calendário 2005 e a documentação relativa a remessas de royalties para o exterior (CIDE e IRRF), referentes aos anos-calendário de 2005 a 2009.

Para efeito de análise dos preços de transferência, a contribuinte informou o método adotado e apresentou os papéis de trabalho (fls. 212/214 e 323/327).

2.1 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - IMPORTAÇÕES**2.1.1 DOS VALORES UTILIZADOS PELA CONTRIBUINTE PARA OS CÁLCULOS DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - IMPORTAÇÕES**

Da análise das informações prestadas, a fiscalização constatou que a contribuinte utilizou, em suas operações de importação para o período fiscalizado, os 3 métodos previstos na legislação para o cálculo dos preços-parâmetro: a) método do Preço de

Revenda menos Margem de Lucro de 20% (PRL20, conforme disposto no item “a” do

inciso IV do artigo 12 da IN SRF Nº 243/2002, para o caso de importações realizadas para revendas sem qualquer agregação de valor) ou 60% (PRL60, conforme disposto no item “b” do inciso IV do artigo 12 da IN SRF Nº 243/2002, para o caso de importações de insumos que foram submetidos ao processo de produção na fabricação de produto para revenda); b) método dos Preços Independentes Comparados – PIC, conforme disposto no artigo 8º da IN SRF nº 243/2002, para os casos em que teria disponíveis os preços praticados em outras operações similares, nas condições elencadas no § único do artigo citado; e c) método do Custo de Produção mais Margem de Lucro – CPL, conforme disposto no artigo 13 da IN SRF nº 243/2002, para os casos em que alega ter disponíveis as informações de custos de produção dos bens no exterior, acrescentando sobre esse valor os impostos e taxas cobrados no país de exportação e a margem de lucro de 20% sobre o lucro apurado.

A fiscalização passou, então, às verificações dos métodos adotados e respectivos cálculos dos ajustes de preços de transferência.

2.1.1.1- Método CPL

Com relação aos documentos comprobatórios do método CPL, a fiscalização verificou divergências de valores entre os preços-parâmetro comprovados e aqueles utilizados pela empresa nos cálculos dos ajustes informados na DIPJ.

Questionada sobre o fato, a contribuinte esclareceu (fl. 742) que as divergências ocorreram em função da antecipação dos valores (fev/2006) em relação ao fechamento da empresa matriz (mar/2006) e que, na data em que os valores desses preços foram dimensionados, não havia, ainda, os valores de fechamento e, por isso, foram utilizadas prévias, que, segundo a empresa, sempre foram pró Fisco. Ao entregar a DIPJ, em jun/2006, verificou que as divergências eram a favor do Fisco e decidiu não retrabalhar seus registros com os dados reais.

Não satisfeita com as justificativas da empresa, a fiscalização intimou-a a apresentar a relação de todas as empresas coligadas, cujas informações de custos foram utilizadas na composição dos preços-parâmetro pelo método CPL, e demonstrativos resumo, por código de item fabricado e descrição, com as informações de custos (materiais diretos, mão-de-obra direta, custos indiretos e custo total).

Em meio de uma série de problemas para a entrega das informações solicitadas, alegando a contribuinte que as empresas no exterior estariam criando dificuldades para fornecê-las (fl. 745), finalmente a fiscalização recebeu os documentos solicitados (fls. 746/760), das empresas coligadas ZF Friedrichsafen AG, ZF Sachs Slovakia AS, ZF Padova SPA e ZF Sachs Poewertrain México AS de CV e, posteriormente, das empresas ZF Hurth Marine e ZF Trading GMBH (fls. 761/766).

A fiscalização constatou que as informações recebidas não continham os custos de todos os produtos das empresas envolvidas, mas tão somente aqueles produtos que teriam sido utilizados para a comprovação do método CPL.

Feita nova solicitação, a fiscalização recebeu as planilhas de custos de todos os produtos das empresas ZF Sachs AG, ZF Friedrichsafen AG e ZF Sachs Slovakia AS (fls. 771/956). No entanto, ainda ficaram faltando as planilhas das empresas ZF Padova SPA, ZF Hurth Marine, ZF Sachs Poewertrain México AS de CV e ZF Trading GMBH.

À empresa foi apresentado o Termo de Constatação e Intimação de fls. 957/960, aplicando multa regulamentar por não ter encaminhado as planilhas de todas as empresas. Mediante esse mesmo Termo, a contribuinte foi intimada a entregar, além do material faltante, as linhas de produção e respectivos mapas de produção (mensal e

acumulado), relação de principais materiais consumidos (80%) para os 5 principais itens produzidos em cada empresa, demonstração da mão-de-obra direta e planilha contendo todas as despesas indiretas incorridas na produção.

A contribuinte, temendo sofrer sanções pela morosidade na apresentação das informações solicitadas, esclareceu que não teria condições de comprovar o método CPL, solicitando à fiscalização que esse método fosse desconsiderado (fls. 961/964).

Ademais, vindo a corroborar o procedimento de desqualificação do método CPL, a fiscalização comparou as relações dos custos apresentadas para a empresa ZF Sachs contendo somente produtos avaliados pelo método CPL (fls. 754/756) com a planilha entregue posteriormente, contendo todos os produtos (fls. 771/898), tendo constatado as divergências de valores sintetizadas às fls. 3405/3406.

O método CPL foi, então, desqualificado, nos moldes do artigo 40, inciso II e § único, da IN SRF nº 243/2002 (fls. 970/975), permitindo à fiscalização, desse modo, vir a eleger outro método que julgar conveniente para a apuração dos preços de transferência da empresa fiscalizada.

2.1.1.2- Método PIC

Após verificação dos cálculos e documentos apresentados, a fiscalização decidiu pela aceitação do método PIC utilizado pela contribuinte.

2.1.1.3- Método PRL

No tocante ao método PRL utilizado pela empresa para alguns insumos, a fiscalização verificou que, em alguns casos, foi utilizada indevidamente a margem de lucro de 20%, quando deveria ter sido aplicada a margem de 60%. A fiscalização cita como exemplos os insumos de códigos 133082149541 (que entrou na produção do produto de código 133082149541A1) e 043151180231 (que produziu o item de código 043151180231CC).

Com relação ao item de código 4139298943, para o qual foi utilizado o método PRL20, a fiscalização observou que a empresa utilizou, para calcular o preço-parâmetro (fl. 1718), o valor das vendas brutas, sem a dedução dos impostos, o que está em desacordo com o artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Com relação ao item de código 4149203023, para o qual foi utilizado o método PRL60, a contribuinte não logrou comprovar o preço-parâmetro de R\$ 256,22, constante da memória de cálculo (fl. 1792). Ao invés disso, procedeu ao recálculo do valor, para R\$ 146,77, apresentando a planilha de fl. 1729, reproduzida à fl. 3409.

Inobstante o fato de a fiscalização aceitar ou não o valor recalculado (R\$ 146,77), da análise do material apresentado constatou-se que os valores médios de venda líquida utilizados nos cálculos estão, de uma modo geral, acima dos valores encontrados pela fiscalização, com base nos dados fornecidos pela própria contribuinte (vide Demonstrativo do Preço Líquido de Venda PRL60).

2.2 DA CONSTATAÇÃO FISCAL

2.2.1- (...)

2.2.2- (...)

2.2.3.- Preços de transferência: (Apuração pela contribuinte)

Segundo os valores declarados na DIPJ (fl. 9), a contribuinte adicionou ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, a título de ajustes de preços de transferência, o montante de R\$ 2.457.818,86, a seguir sintetizado (valores em reais):

Importação		Exportação	
Método	Ajuste	Método	Ajuste
CPL	535.767,96	CAP	4.897,24
PIC	0,00	PVA	0,00
PRL20	0,00	Não especificadas	684.780,25
PRL60	0,00	Total	689.677,49
Não especificadas	1.232.373,41		
Total	1.768.141,37	Total imp + exp	2.457.818,86

Tendo em vista que a contribuinte, na DIPJ, preencheu apenas as informações relativas aos 49 itens mais relevantes, no tocante ao método utilizado, a fiscalização solicitou-lhe que abrisse as informações relativas às mercadorias “não especificadas”, indicando, por método, o total ajustado (fl. 1716), informações essas a seguir sintetizadas (valores em reais):

Importação		Exportação	
Método	Ajuste	Método	Ajuste
CPL	1.254.984,80	CAP	689.677,49
PIC	1.085,35	PVA	0,00
PRL20	319.892,91	Total	689.677,49
PRL60	192.178,31		
Total	1.768.141,37	Total imp + exp	2.457.818,86

2.2.4- Preços de Transferência: (Apuração pela fiscalização)

2.2.4.1- Método PIC

Para os casos em que a empresa adotou o método PIC, a fiscalização não desqualificou o método e simplesmente procedeu aos recálculos dos preços praticados, utilizando os dados fornecidos pela contribuinte e concluiu que, com relação aos insumos para os quais esse método foi empregado, não foram necessários ajustes adicionais de preços de transferência.

2.2.4.2- Método PRL

A fiscalização buscou respeitar as escolhas da contribuinte, no tocante aos métodos utilizados. No entanto, devido às irregularidades apontadas na comprovação do método CPL, não restou outra alternativa, senão a de proceder ao recálculo dos ajustes relativos aos insumos para os quais esse método foi utilizado, elegendo outro método - no caso, o PRL - , nos moldes do artigo 40 da IN SRF nº 243/2002, sem deixar, no entanto, de levar em conta os valores de ajustes já efetuados pela contribuinte.

No tocante ao método PRL foram efetuados recálculos dos preços praticados e dos preços-parâmetro, de modo a se verificar se havia a necessidade de ajustes adicionais àqueles efetuados pela contribuinte, tendo sido encontradas divergências de valores, principalmente quanto aos preços-parâmetro apresentados pela contribuinte. Além disso, conforme anteriormente citado, em alguns casos a contribuinte utilizou

indevidamente a margem de lucro de 20%, quando deveria ter sido aplicada a margem de 60%.

Os insumos foram divididos em 2 grupos: aqueles que não sofreram agregação de valores do Brasil e foram simplesmente revendidos (método PRL20) e aqueles que sofreram agregação de valores antes de serem revendidos (método PRL60), englobando nesse último grupo os casos mistos (revenda + produção).

2.2.4.2.1 – Método PRL20

Para os produtos para os quais a contribuinte elegeu o método PRL e que não sofreram agregação de valores, ou para aqueles que, nessas mesmas condições, foram provenientes do método CPL, a fiscalização recalculou os preços praticados pelo método PRL20 (R\$/kg), na forma determinada pelo § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002 (CIF +II).

Os preços-parâmetro foram calculados de acordo com o item “a” do inciso IV do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Os ajustes foram calculados em função das quantidades vendidas, incluindo-se as quantidades de estoques iniciais, pois determina a lei que, no cálculo do preço praticado do item importado, no ano-calendário sob fiscalização, as quantidades importadas de insumos, de empresas vinculadas devam ser ponderadas com as quantidades e valores dos respectivos estoques iniciais (§ 3º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002).

Em particular para esta empresa, a fiscalização constatou que, para um mesmo item, ocorreram casos em que, ao mesmo tempo, este foi importado de empresas vinculadas, importado de empresas não-vinculadas e comprado no mercado interno e/ou fabricado, sendo que todas as quantidades estavam controladas sob o mesmo “código do item”.

Dessa forma, para o cálculo das quantidades, a fiscalização solicitou à contribuinte o preenchimento das tabelas “PRL20 – Quantidade de Insumo Revendida”, com as informações de quantidades referentes somente às importações de empresas vinculadas mais estoque inicial. Pequenas divergências foram consideradas como perdas de estoque, ajuste de inventário, etc, e a fiscalização decidiu ajustar as quantidades limitando tais valores à soma das quantidades importadas de vinculadas mais estoque inicial.

Pelo método PRL20 foi apurado o valor de ajuste de R\$ 1.063.869,07, já deduzidos os valores declarados, conforme demonstrativo de apuração e respectivas memórias de cálculo de fls. 2639/2642 (Relatório “Consolidação PRL20”).

2.2.4.2.2 – Método PRL60

Para os insumos para os quais a contribuinte elegeu o método PRL e que sofreram agregação de valores, ou para aqueles que, nessas mesmas condições, foram provenientes do método desqualificado CPL, a fiscalização recalculou os preços praticados pelo método PRL60 (R\$/kg), na forma determinada pelo § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002 (CIF +II).

Os preços-parâmetro foram calculados de acordo com o item “b” do inciso IV do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Os valores dos coeficientes insumo-produto foram fornecidos pela contribuinte, de acordo com a contabilidade e relatórios de produção, em arquivo magnético e impressos em papel.

A fiscalização apresenta, às fls. 1799/1801, a metodologia utilizada no cálculo do preço-parâmetro para 3 situações distintas:

Matéria-prima importada de vinculada utilizada na produção de um único produto para venda

A fiscalização traz como exemplo a matéria-prima de código 4139106290, utilizada na fabricação do produto de código 4139003838 (vide “Demonstrativo do Preço Parâmetro PRL60”, fl. 2816, e “Demonstrativo da Quantidade de Ajuste PRL60”, fl. 3276).

Matéria-prima importada de vinculada utilizada na produção de mais de um produto para venda

É o caso da matéria-prima importada de código 001842391043, utilizada em 5 produtos. Dessa forma, foram calculados 5 preços-parâmetro (PRL60), um para cada produto.

Como a legislação brasileira de preços de transferência não admite que um produto ou matéria-prima tenha mais de um preço-parâmetro, a solução encontrada pela fiscalização foi fazer a média ponderada para chegar num preço-parâmetro único, para comparação com o preço praticado na importação.

Matéria-prima importada de vinculada utilizada na produção de mais de um produto para venda e também revendida

É o caso da matéria-prima importada de código 0501007354, utilizada em 6 produtos. Dessa forma, foram calculados 6 preços-parâmetro (PRL60), mais um que corresponde à revenda (PRL20).

A fiscalização apurou a média aritmética ponderada entre o valor obtido pelo PRL20 e os valores obtidos pelo PRL60 (representando a média aritmética ponderada dos 6 preços-parâmetro), de modo a chegar num único preço-parâmetro, utilizado para comparação com o preço praticado na importação (nos moldes da SCI COSIT nº 30, de 30/07/2008).

Igualmente ao ocorrido para o método PRL20, foram detectados casos de itens importados de empresas vinculadas, importados de empresas não-vinculadas e comprados no mercado interno e/ou fabricados, sendo que todas as quantidades estavam controladas sob o mesmo “código do item”.

Dessa forma, para o cálculo das quantidades, a fiscalização solicitou à contribuinte o preenchimento de duas tabelas - “PRL60 – Quantidade Consumida de Insumo” e “PRL60 – Quantidade de Insumo nos EF dos Produtos” -, com as informações de quantidades referentes somente às importações de empresas vinculadas mais estoque inicial. A partir dos dados fornecidos, a fiscalização calculou a quantidade de ajuste para cada item (“Demonstrativo de Quantidade de Ajuste – PRL60”). Pequenas divergências encontradas em função de perdas de estoque, ajuste de inventário, etc, foram sanadas, limitando tais valores à soma das quantidades importadas de vinculadas mais estoque inicial.

Destarte, pelo método do PRL60, a fiscalização apurou ajuste de R\$ 39.572.945,48 (já deduzidos os valores de ajustes declarados pela contribuinte no LALUR), conforme demonstrativo de apuração e respectivas memórias de cálculo de fls. 2643/2647 (Relatório “Consolidação PRL60 e PRL20/60”).

2.2.5 – Apuração

O montante consolidado passível de ajuste no LALUR atinente às operações de importação da contribuinte (Relatório “Consolidação PT Importação”, fls. 2629/2638), resultou em R\$ 40.636.814,55, conforme a seguir sintetizado:

Método	Ajuste (R\$)
PRL20	1.063.869,07
PRL60	39.572.945,48
Total	40.636.814,55

2.3 DA MULTA REGULAMENTAR

No decorrer do processo fiscalizatório, foi solicitado à empresa a comprovação do método CPL, com relação a toda as empresas coligadas do grupo.

Tendo em vista que não houve o cumprimento total da entrega do material solicitado no prazo original e considerando as diversas prorrogações concedidas, a fiscalização instituiu a multa regulamentar no valor de R\$ 2.694,79, de acordo com o artigo 968 do RIR/99 (fls. 957/960).

2.4 – DO IRRF E CIDE REFERENTES A REMESSAS DE ROYALTIES AO EXTERIOR

Não houve resultado no tocante ao IRRF e à CIDE referentes a remessas de royalties ao exterior.

3. RELATÓRIOS DE CONSOLIDAÇÃO DOS CÁLCULOS DE PT

A fiscalização apresenta, às fls. 3423/3426, descrição detalhada dos campos dos relatórios de consolidação dos preços de transferência, a seguir relacionados:

- 1) Relatório “Consolidação PT Importação” (fls. 2629/2638)
- 2) Relatório “Consolidação PRL20” (fls. 2639/2642)
- 3) Relatório “Consolidação PRL60 (e PRL20/60)” (fls. 2643/2647)

Além dos relatórios de consolidação, a fiscalização apresenta, às fls. 3426/3433, os demonstrativos de cálculo de algumas variáveis, como os valores de preços parâmetro, praticado e líquido de venda unitário, obtidos a partir dos dados fornecidos pela contribuinte, a seguir relacionados:

- 1) Demonstrativo do Preço Praticado PRL20 (fls. 2859/2899)
- 2) Demonstrativo do Preço Parâmetro PRL20 (fls. 2648/2782)
- 3) Demonstrativo da Quantidade de Ajuste PRL20 (fls. 3083/3208)
- 4) Demonstrativo do Preço Praticado PRL60 (fls. 2900/3058)
- 5) Demonstrativo do Preço Parâmetro PRL60 (fls. 2783/2858)
- 6) Demonstrativo do Preço Líquido de Venda Unitário PRL60 (fls. 3059/3082)

7) Demonstrativo da Quantidade de Ajuste PRL60 (fls. 3209/3362)

8) Demonstrativo da Quantidade de Ajuste PRL20/60 (fls. 3363/3386)

Todos os relatórios de consolidação e demonstrativos foram gravados em arquivo magnético, disponibilizado à contribuinte juntamente com este Termo, mantendo-se uma cópia do mesmo em CD-ROM.

4. DAS TABELAS DE DADOS IMPRESSAS

A fiscalização solicitou à contribuinte as últimas versões das principais tabelas entregues em meio magnético, contendo os dados utilizados nos cálculos de preço de transferência, devidamente impressas com as folhas rubricadas pelo representante da empresa, a seguir relacionadas:

Tabela “Ajustes de Importação no Ano Fiscalizado”;

Tabela “Custo de Produção Acabada”;

Tabela “Importações”;

Tabela “Insumo Produto Anual”;

Tabela “Inventário”: dados de estoque inicial e final;

Tabela “PRL20 – Quantidade de Insumo Revendida”;

Tabela “PRL60 – Participação Insumo Produto”;

Tabela “PRL60 – Quantidade de Insumo Consumida na Produção”;

Tabela “PRL60 – Quantidade de Insumo nos EF dos Produtos”;

Tabela “Vendas”.

5. DA RETIFICAÇÃO DO LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL – LALUR

Considerando que a presente ação fiscal resultou em retificação do saldo de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL, a contribuinte foi intimada a retificar o LALUR relativo ao ano-calendário de 2005.

DOS LANÇAMENTOS

Em face do exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2005:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Auto de Infração	fls. 3436/3442	
Fundamento legal	artigo 241 do RIR/99 c/c artigos 18 e 21 da Lei nº 9.430/96 e artigos 1º a 13 da IN SRF nº 243/2002; e artigos 927, 928 e 968 do RIR/99	
Crédito Tributário (em reais)	7.111.442,53	Imposto
	5.333.581,89	Multa proporcional (75%)
	3.761.953,09	Juros de mora (cálculo até 29/10/2010)
	16.206.977,51	Subtotal
	2.694,79	Multa regulamentar
	16.209.672,30	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Auto de Infração	fls. 3443/3447	
Fundamento legal	artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002	
Crédito Tributário (em reais)	2.560.119,31	Contribuição
	1.920.089,48	Multa proporcional
	1.354.303,11	Juros de mora (cálculo até 29/10/2010)
	5.834.511,90	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 29/10/2010	16.206.977,51	IRPJ
	2.694,79	Multa regulamentar – IRPJ
	5.834.511,90	CSLL
	22.044.184,20	TOTAL

Obs.

Houve compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores (FAPLI/FACS às fls. 3450/3451).

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 12/11/2010 (fls. 3440 e 3446), a contribuinte, por meio de sua advogada, regularmente constituída (fl. 3502), apresentou, em 15/12/2010, a impugnação de fls. 3456/3501 (IRPJ e CSLL), alegando, em síntese, o seguinte:

DA AÇÃO FISCAL

Em relação às importações realizadas em 2005, a impugnante adotou, para fim de apuração dos preços-parâmetro a serem comparados com os preços praticados em suas importações, conforme o caso, os métodos PIC, PRL, tendo também originalmente adotado o método CPL.

A fiscalização aceitou os cálculos realizados pela impugnante quanto ao método PIC, tendo, porém, questionado os cálculos realizados com base nos métodos PRL e CPL, como se passa a detalhar.

Importações originalmente submetidas ao método PRL

A fiscalização questionou a aplicação do método PRL20 quanto a certos produtos, para os quais, no seu entender, deveriam sujeitar-se à aplicação do método PRL60, pois teriam sido destinados à produção, e não à mera revenda.

Todavia, como se demonstrará adiante, esse questionamento da fiscalização fundou-se em premissa equivocada, tendo sido adequado o procedimento da contribuinte, como restará claro a seguir.

Importações originalmente submetidas ao método CPL e posteriormente ao método PRL60

Quando do início da fiscalização, a impugnante contatou as empresas no exterior que lhe haviam vendido os itens sujeitos ao método CPL, a fim de solicitar o envio dos documentos requeridos pelo Auditor Fiscal e que ainda não estavam em seu poder.

A impugnante conseguiu apresentar a maior parte da documentação que lhe foi solicitada ao longo da fiscalização, referente à parcela mais significativa das importações realizadas. Não conseguiu, porém, obter, de algumas das empresas exportadoras, uma pequena parte da documentação que lhe foi requerida (ficou pendente a parcela menos relevante das empresas ZF Sachs Powertrain México AS, ZF Padova SPA e ZF Hurth Marine).

Isso se deu em razão do grande volume de documentos e informações solicitadas pelo Auditor Fiscal, que não se contentou em examinar apenas o custo dos produtos importados pela impugnante, tendo requerido a abertura e minucioso detalhamento do custo de toda a carteira de produtos comercializados pela empresas no exterior, mesmo em relação a produtos não vendidos à impugnante, não tendo o Auditor Fiscal aceito qualquer demonstração por amostragem.

A impugnante expôs ao Auditor Fiscal que entendia que a documentação até então apresentada era suficiente para demonstrar a adequação do método CPL, uma vez que cobria a parcela mais significativa das importações realizadas, e que somente conseguiria apresentar documentos adicionais caso lhe fosse concedido tempo adicional.

O Auditor Fiscal, no entanto, não se dispôs a conceder à impugnante prazo adicional e tampouco a examinar a aplicação do método CPL com base na documentação até então apresentada.

Assim, houve por bem desconsiderar a aplicação do método CPL utilizado pela impugnante em parte de suas importações, passando a utilizar o método PRL60, para o cálculo do preço-parâmetro em relação a produtos importados para agregação como matéria-prima aos produtos manufaturados no País.

Esclarece a impugnante que forneceu ao Auditor Fiscal todos os documentos e informações que lhe foram solicitadas para fim de aplicação do método PRL60.

Em vista do novo método que passaria a ser utilizado pelo Auditor Fiscal, a impugnante houve por bem revisar a apuração dos ajustes para os produtos em questão conforme o método PRL60, tendo efetuado seus cálculos de acordo com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96 (alterado pelo artigo 2º da Lei nº 9.959/2000).

A impugnante também contratou a renomada empresa de auditoria Deloitte Touche Tohmatsu para calcular o preço-parâmetro dessas importações pelo método PRL60. O CD-ROM juntado aos autos (doc. 5, fl. 3525) contém todos os cálculos e detalhamento elaborados pela Deloitte, que também preparou um sumário impresso contendo a conclusão do seu trabalho (docs. 6 e 7).

Assim, conforme os cálculos efetuados pela impugnante pelo método PRL60 e o resultado do trabalho realizado pela Deloitte, verificou-se que a impugnante não teria qualquer ajuste adicional a ser efetuado em comparação com os resultados anteriormente obtidos com base no método CPL. Aliás, o método PRL60 gerou um ajuste menor que o originalmente efetuado com base no método CPL.

Todavia, no entender da fiscalização, haveria uma diferença de ajuste de preços de transferência a ser adicionada, sustentando esse entendimento com planilhas de cálculo contendo novos preços-parâmetro com base no método PRL60.

Do exame dessas planilhas (as quais se referem, essencialmente, às importações de insumos avaliadas pelo método CPL), verifica-se que a divergência de resultados

deve-se à circunstância de que, ao passo que a impugnante realizou seus cálculos com base na sistemática prevista na lei, a fiscalização não realizou seus cálculos com base na lei, mas com base na sistemática proposta pela IN SRF nº 243/2002 (sobretudo o artigo 12, § 11, incisos II e III).

No entanto, a exigência fiscal não pode prosperar, como se passa a demonstrar a seguir.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - DO DIREITO

Aplicação do método PRL60 e princípio da estrita legalidade

A IN SRF nº 243/2002 não se limitou a apenas regular as regras de preços de transferência estabelecidas pelo artigo 18 da Lei nº 9.430/96 (com as alterações da Lei nº 9.950/2000), mas estabeleceu um novo critério de cálculo totalmente diverso daquele originalmente previsto na lei.

Vale mencionar que a utilização do método PRL60 na forma estabelecida pela IN SRF nº 243/2002 tende a ser mais prejudicial ao contribuinte.

A IN SRF nº 243/2002 estabeleceu critérios mais rigorosos para o cálculo do método PRL60 do que aqueles previstos na lei ordinária, critérios esses que tendem a gerar um preço-parâmetro menor que o estabelecido pela Lei nº 9.430/96 e, conseqüentemente, um aumento indevido do excesso de custo e da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No presente caso, o cálculo realizado pela fiscalização tomou exclusivamente por base as regras da IN SRF nº 243/2002, em detrimento da lei. Como resultado desse procedimento, os Autos de Infração exigem o recolhimento de tributos sem qualquer base legal, de modo que a autuação não pode prevalecer.

A doutrina é pacífica no sentido de que não se pode exigir tributo sobre base não prevista em lei, cabendo tão-somente à lei detalhar todos os elementos que compõem a regra matriz de incidência tributária.

Uma prova cabal de que é necessária a existência de lei para suportar os critérios que a IN SRF nº 243/2002 pretendeu instituir foi a edição da MP nº 478/2009, a qual terminou por não ser convertida em lei, que previa, dentre outras alterações, uma modificação no texto do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, a fim de incorporar os critérios de cálculo estabelecidos pela IN SRF nº 243/2002 para fim do método PRL60.

Vale observar que o próprio Poder Executivo reconheceu essa situação, conforme se pode depreender da Exposição de Motivos da referida medida provisória.

A normas estabelecidas pelas Leis nºs 9.430/96 e 9.950/2000 são perfeitamente claras, completas e auto-aplicáveis quanto à definição dos critérios para cálculo do preço-parâmetro pelo método PRL60, prescindindo, portanto, de qualquer ato normativo que regulamente a disposição legal.

No Conselho de Contribuintes já existem bons e importantes precedentes que preservam o direito do contribuinte em face de conceitos estabelecidos pela IN SRF nº 23/2002 que extrapolam o estabelecido em lei.

Analisando especificamente o tema aqui tratado, o TRF da 3ª Região, em julgamento do processo nº 2007.61.00.034048-7, reconheceu a clara ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 nesse particular.

Diante do exposto, tem-se por definitivo que a presente autuação não reúne condições para prosperar.

Aplicação do método PRL60 para produtos originalmente submetidos pela impugnante ao cálculo conforme o método PRL20

Além da aplicação (equivocada) do método PRL60 em decorrência da desconsideração do método CPL, o Auditor Fiscal questionou a aplicação do método PRL20 quanto a certos produtos, os quais, no seu entender, deveriam sujeitar-se à aplicação do método PRL60.

Da leitura do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 (com a redação dada pela Lei nº 9.950/2000) depreende-se que, em relação ao método PRL, o cálculo com base na margem de lucro de 20% (PRL20) configura a regra geral, sendo que, apenas nas situações em que os insumos importados se destinam à produção, é que há a aplicação do cálculo com base na margem de lucro de 60% (PRL60).

Esclareça-se que o processo de “produção” – conceito diverso de “industrialização” – pressupõe uma efetiva transformação do insumo, havendo alterações de suas características ou natureza.

O Auditor Fiscal citou como exemplo o item sob código 133082149541, que teria, segundo ele, entrado na produção do produto de código 133082149541A1.

Todavia, equivocou-se o Auditor Fiscal nesse particular, certamente por não haver compreendido adequadamente o processo operacional da impugnante.

Os insumos indicados pela fiscalização não se destinaram à produção, mas foram apenas objeto de circulação interna e de embalagem manual (em alguns casos, após reunião com outros produtos similares para formar um “kit”), tendo sido imediatamente destinados à revenda, sem qualquer alteração de sua natureza ou características.

No caso, o produto de código 133082149541A1 é exatamente o mesmo produto de código 133082149541, havendo apenas a inclusão da letra “A” no código para fim de controle interno quando da circulação do item no estabelecimento da empresa. Esse produto não é submetido a qualquer processo de produção, sendo apenas embalado e imediatamente destinado à revenda. Inclusive o código NCM do produto é exatamente o mesmo quando de sua saída.

Destaque-se que o processo de embalagem não se trata de processo produtivo, não se sujeitando, portanto, à aplicação do método PRL60, conforme reconhecido pela própria Receita Federal, na Solução de Consulta nº 22, de 14/08/2008.

A impugnante anexa à presente impugnação um breve resumo que sumariza, por amostragem, o processo de circulação dos itens indicados pelo Auditor Fiscal, demonstrando que esses itens simplesmente são objeto de embalagem, não sofrendo qualquer processo de produção (doc. 08).

Assim, com relação aos itens em questão há que se manter os cálculos da contribuinte pelo método PRL20, devendo-se cancelar a autuação correspondente.

Erros no cálculo elaborado pelo fiscal

Há, ainda, erros perpetrados pelo Auditor Fiscal quando da realização dos cálculos que embasaram o lançamento..

Nota-se que, quando da apuração dos preços-parâmetro com base no método PRL20, o Auditor Fiscal equivocadamente efetuou uma dupla dedução do mesmo montante relativo ao valor dos tributos (PIS, COFINS e ICMS). Vide exemplo à fl. 3486, relativo ao produto de código 4180004006, sendo que a mesma situação se repete nos demais itens objeto de cálculo.

Essa situação ocorreu não apenas no cálculo do PRL20, mas também no cálculo do PRL60, conforme exemplo à fl. 3487, relativo ao insumo de código 4149106096 (integrante do produto de código 4139003838).

Essa duplicação ocorreu em todos os cálculos da fiscalização.

Outros erros foram perpetrados pela fiscalização, como, por exemplo, a aplicação da margem de lucro de 20% sobre o preço líquido de venda, e não sobre o preço bruto, em contrariedade à legislação.

Assim sendo, mesmo que desconsiderados todos os argumentos expostos até o momento, seria necessário cancelar os Autos de Infração lavrados, eivados de erros materiais.

Valor FOB x valor CIF

Há mais um ponto que também justifica o imediato cancelamento do lançamento.

A fiscalização realizou todos os seus cálculos com base no valor CIF dos produtos importados, e não com base no seu valor FOB, em desconformidade com a legislação.

Isso porque o valor CIF inclui valores de frete e seguro, pagos a terceiros não vinculados, não sujeitos ao controle dos preços de transferência.

Para se comprovar a distorção causada pelo critério da fiscalização em utilizar o custo CIF, poderíamos considerar o exemplo de uma importação feita de pessoa vinculada na condição de “custo e frete/seguro”, em que tanto o preço FOB do produto quanto o valor do serviço seriam contratados da mesma parte relacionada no exterior.

Tendo em vista que a legislação de preços de transferência determina a comparação individual e independente dos valores de bens e serviços com seus respectivos preços-parâmetro, a análise conjunta do valor da mercadoria e do preço do transporte/seguro deixaria completamente desatendido o objetivo da legislação, gerando uma duplicação de seus efeitos.

Por outro lado, quando o seguro e o serviço de transporte são contratados de terceiros, tem-se uma situação em que uma despesa com partes não relacionadas (integralmente dedutível, portanto) é somada ao preço pago a partes relacionadas para efeito de comparação com o parâmetro de preço adequado, o que não tem cabimento.

Outro exemplo da distorção que o critério da fiscalização causa, seria o caso da importação de um produto sem cobertura cambial, isto é, sem qualquer pagamento à pessoa relacionada no exterior. Ainda que não houvesse pagamento ao exterior, a empresa importadora estaria sujeita a pagamentos de frete, seguro e impostos não

recuperáveis. Seria seu custo efetivo zero (preço pago à parte relacionada) ou a somatória de frete, seguro e impostos pagos a terceiros?

Seguindo a linha de raciocínio da fiscalização, o preço efetivamente pago pela importadora à sua parte relacionada no exterior nunca seria zero, e a empresa, no caso do método PRL, deveria ajustar seu lucro tributável por diferença de preço, no pressuposto de pagamento em excesso para pessoa vinculada, quando não teria sido paga nenhuma parcela para a pessoa vinculada.

Uma análise do *caput* e do § 5º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 demonstra claramente que os preços-parâmetro calculados através dos métodos PIC, CPL ou PRL não deverão ser comparados com outra coisa senão com os documentos de importação (ou seja, Declaração de Importação – DI) da empresa adquirente. Atente-se que o citado § 5º não menciona a palavra “custo”, mas sim valor de aquisição, que é o que realmente interessa.

Em contraposição ao acima exposto, há que se observar que quando o artigo 18 da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre custo (em seu § 6º) não se refere à comparação com o preço-parâmetro, mas ao que se entende por dedutível para fins de IRPJ e CSLL. Nesse caso, no momento de deduzir o valor pago na aquisição de produtos de partes relacionadas, o contribuinte está autorizado a incluir, nessa dedução, o valor do frete e do seguro pagos, como normalmente ocorreria em uma dedução de custos.

Em vista do disposto nos supracitados §§ 5º e 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, o procedimento correto, que a fiscalização deveria ter seguido, seria: (1) comparar o preço-parâmetro com o valor de aquisição (§ 5º); e (2) aceitar como dedutível, como custo total de aquisição, o valor FOB pago (já comparado com o preço-parâmetro), acrescido dos impostos não recuperáveis, do frete e do seguro pagos (§ 6º).

Diante da clara evidência do erro perpetrado pela fiscalização nos cálculos ora impugnados, faz-se premente o imediato cancelamento da autuação.

Escolha do preço-parâmetro com base no PRL60

De acordo com o artigo 4º da IN SRF nº 243/2002, os contribuintes têm a prerrogativa de adotar para si o método de comparação de preços que lhe seja mais favorável.

Essa previsão estende-se ao Fisco no momento da realização do procedimento de fiscalização, devendo a autoridade fiscal esgotar todos os métodos possíveis, para só então estar apta a dizer se os preços praticados estão adequados. Esse também é o entendimento do Conselho de Contribuintes (ementa à fl. 3494).

No caso em tela, a fiscalização ignorou a possibilidade de cálculo pelo método PIC nos casos em que desconsiderou os métodos adotados pela impugnante e efetuou os cálculos com base na aplicação exclusiva do método PRL60 – e, pior, com base na extrapolada metodologia da IN SRF nº 243/2002.

Nesse sentido, não é dado ao Fisco eleger o método que julgar conveniente segundo os interesses da arrecadação.

Ademais, há que se invocar, mais uma vez, a edição da MP nº 478/2009, que pretendia incluir um novo dispositivo na Lei nº 9.430/96, passando a facultar à fiscalização a aplicação de qualquer um dos métodos de apuração do preço-parâmetro nas situações em que o contribuinte deixasse de apresentar os documentos suficientes para suportar o método por ele escolhido.

A referida medida provisória não foi convertida em lei, mas a sua mera edição já é suficiente para se concluir que essa regra que pretendia incluir na legislação não era existente até a sua adição.

Um outro aspecto que também eiva de vício irreparável a autuação refere-se à aplicação do método CPL originalmente empregado pela impugnante.

O Auditor Fiscal houve por bem desconsiderar integralmente a aplicação do referido método, com base na suposta ausência de uma pequena parte dos documentos solicitados.

Ao assim agir, o Auditor Fiscal atuou de forma irregular, na medida em que deveria ao menos haver empregado o método CPL para a parte das importações em relação às quais a documentação foi apresentada (que, inclusive, representavam o maior volume).

Além disso, as solicitações de documentos feitas ao longo da fiscalização quanto ao método CPL não atenderam aos princípios da verdade material e da razoabilidade, na medida em que foram feitas exigências que não eram sequer factíveis, englobando produtos não comercializados pelas empresas exportadoras à impugnante e, em relação aos quais a impugnante, evidentemente, encontrava-se impossibilitada de obtenção.

Assim, também por esse aspecto merece ser de plano cancelado o Auto de Infração.

Cálculos com base em médias ponderadas nas situações em que a mesma matéria-prima importada foi empregada na produção de mais de um produto ou foi destinada tanto à produção quanto à revenda

Houve situações em que a mesma matéria-prima importada pela impugnante era empregada na produção ou era tanto destinada à produção quanto à revenda.

Segundo afirmado pelo Auditor Fiscal, “a legislação brasileira de preços de transferência não admite que um insumo ou matéria-prima tenha mais de um preço-parâmetro”, sendo que “a solução encontrada pela fiscalização foi fazer a média aritmética ponderada para chegar num preço-parâmetro único”.

Ora, esse procedimento da fiscalização não encontra qualquer base na legislação. Ao afirmar que “teve que encontrar uma solução”, a própria fiscalização reconhece que agiu sem qualquer base legal, inventando um critério que lhe pareceu a solução mais adequada ao caso.

Todavia, a atividade do agente fiscalizador é necessariamente vinculada, não possuindo poder discricionário de “inventar soluções” para ajustar a lei conforme seu entendimento pessoal.

Dessa forma, também quanto a este ponto existe vício de ilegalidade em relação à autuação, exigindo-se, assim, o seu cancelamento.

Conclusão

Ante todo o exposto e demonstrado, a impugnante entende que logrou comprovar que os Autos de Infração de IRPJ e CSLL encontram-se eivados de vícios e foram lavrados em clara contrariedade à legislação aplicável, além de haver o Auditor Fiscal incorrido em diversos erros materiais e irregularidades;

MULTA REGULAMENTAR

Como se pode verificar dos autos, ao longo do procedimento fiscal, a impugnante sempre buscou atender da melhor forma à fiscalização, tendo envidado todos os esforços para apresentar todos os documentos e informações que lhe foram solicitados, mantendo-se sempre à disposição para todos os esclarecimentos necessários.

A impugnante apresentou todos os documentos e informações que estavam em seu poder, sendo que, no caso de documentos em poder de terceiros (exportadores vinculados), também se esforçou para a obtenção e entrega da documentação ao Auditor Fiscal, tanto que, de fato, logrou apresentar a parte mais significativa dos dados solicitados.

Ocorre, porém, que em alguns casos a impugnante enfrentou dificuldades em obter uma parte dos documentos que solicitou às empresas no exterior, dentre outros motivos por ausência de tempo hábil em vista do volume imenso de informações solicitadas, abrangendo, inclusive, produtos da carteira das exportadoras não vendidos ao Brasil.

A impugnante somente deixou de entregar os documentos que não estavam em seu poder, por serem das empresas no exterior. Trata-se, portanto, de razões alheias à sua vontade.

Ante o exposto, conclui-se que não há qualquer base para aplicação da multa regulamentar lançada, a qual deve ser cancelada.

DO PEDIDO

Ante o exposto, requer a impugnante que sejam cancelados em sua totalidade os Autos de Infração ora impugnados.

DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Em face da alegação da impugnante de que, na apuração dos preços-parâmetro, o Auditor Fiscal teria, equivocadamente, efetuado uma dupla dedução do mesmo montante relativo ao valor dos tributos (PIS, COFINS e ICMS), o presente processo foi encaminhado por esta Delegacia de Julgamento à DEMAC/SÃO PAULO (fls. 4829/4832), para que o Auditor Fiscal autuante se manifestasse acerca dessa alegação e refizesse, se fosse o caso, a apuração dos preços de transferência (basicamente os preços-parâmetro) e respectivos ajustes.

DO RELATÓRIO DA AUTORIDADE FISCAL

Em atendimento ao solicitado por esta Delegacia de Julgamento, o Auditor Fiscal autuante elaborou o Relatório Conclusivo de Diligência de fls. 4842/4844, expondo, em síntese, o seguinte:

Em verificação dos valores de "saída após desconto comercial" constantes na tabela "Vendas - atualização em 24092010", constata-se que a empresa, para os itens de códigos "4149106096" e "4180004006", os preencheu incorretamente, com os valores da venda já deduzidos os tributos incidentes, tendo ocorrido, portanto, a dupla dedução dos tributos. Este fato ocorreu para outros itens (não ocorreu para todos os cálculos) e a empresa foi intimada a retificar a tabela "Vendas" de modo a corrigir o problema.

De posse do material recebido, a (CD 1), a fiscalização procedeu aos recálculos dos valores, e refez os demonstrativos apresentados juntamente com o auto de infração original (CD 2).

Em função do exposto anteriormente, a fiscalização procedeu ao recálculo do valor a ser adicionado ao lucro real, que totalizou o montante de R\$ 31.538.992,55 (a seguir sintetizado), demonstrado no anexo "Consolidação PT Importação", que foi obtido a partir das retificações dos valores de consolidação do método PRL, margens de lucro 20% e 60%:

Método	Ajuste (R\$)
Consolidação PRL20	362.390,06
Consolidação PRL60	31.176.602,49
Total PT importações	31.538.992,55

DA MANIFESTAÇÃO DA CONTRIBUINTE

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, a contribuinte o fez às fls. 4846/4849, alegando, em síntese, o seguinte:

Em cumprimento à determinação de diligência, a fiscalização houve por bem reexaminar a situação fática, e, em tal reexame, reconheceu a existência de erros no Auto de Infração original. Assim, a fiscalização houve por bem refazer a autuação, conforme se verifica do "Relatório Conclusivo em Diligência", tendo procedido ao recálculo da matéria tributária, como indicado em tal relatório.

Houve, assim, uma nova apuração do crédito tributário, a qual, saliente-se, resultou em valor bastante inferior ao originalmente apurado no Auto de Infração.

O resultado da diligência em questão nada mais faz do que confirmar os erros apontados em sua defesa pela impugnante.

De fato, tanto existiam os erros apontados, que a própria fiscalização os reconheceu, e teve de refazer a autuação, mostrando, assim, a insubsistência do Auto de Infração original.

Nesse sentido, verifica-se do "Relatório Conclusivo em Diligência" que houve verdadeiro recálculo da matéria tributária e realização de uma nova apuração e lançamento.

Ocorre que os erros em questão são erros insanáveis, que eivam de nulidade o lançamento original, o qual não pode ser refeito no decorrer do trâmite processual, como pretendeu a fiscalização.

Com efeito, ao identificar os erros em que havia incorrido, a fiscalização houve por bem refazer o lançamento. Entretanto, este procedimento não é cabível e nem encontra previsão legal, até mesmo em vista da decadência do crédito tributário relativo a 2005.

Assim, diante do exposto, resta claro que: (1) a diligência realizada de fato confirmou a existência dos erros perpetrados quando da autuação original e apontados pela impugnante em sua defesa; (2) esses erros existentes quando da autuação original, por sua própria natureza, geram a nulidade insanável do lançamento tributário; e (3) em vista disso, tem-se por certo que o Auto de Infração originalmente lavrado não pode subsistir, devendo ser de imediato cancelado.

A parcela exonerada não mereceu remanescer porque, no entender do colegiado, ficou caracterizado o erro na apuração da matéria tributável, pela duplicidade de consideração dos tributos, o que ficou evidenciado após a conclusão da diligência requerida pela DRJ.

Elenco, abaixo, os argumentos repisados pela recorrente em sua peça recursal.

I) Importações originalmente submetidas ao método CPL e posteriormente ao método PRL60 – Nulidade da Apuração

a) utilizando o método CPL, verificou ajuste no valor total de R\$1.254.984,80 (constante da DIPJ);

b) apresentou a maior parte da documentação solicitada, mas não conseguiu obter a documentação de algumas empresas (ZF Sachs Powertrain México SA, ZF Padova SPA e ZF Hurth Marine);

c) o agente fiscal não se contentou em realizar o exame com base em amostragem e não lhe concedeu prazo adicional, passando a desconsiderar o método CPL a aplicar o método PRL60;

d) Antevendo o procedimento do auditor, revisou sua apuração de IRPJ e CSLL conforme o método PRL60, de acordo com o art. 18, Lei nº 9.430/96 e art. 2, Lei nº 9.959/00 e contratou a Deloitte Touche Tohmatsu (Deloitte) para calcular o preço dessas importações conforme o método PRL60;

e) de acordo com o trabalho da Deloitte, a recorrente não teria qualquer ajuste adicional, em comparação com os cálculos anteriormente feitos com base no método CPL (R\$1.254.984,80) antes adotado, pois o método PRL60 gerava ajuste menor (R\$1.130.914,54) que aquele obtido com base no método CPL;

f) o agente fiscal chegou a resultado diverso (necessidade de ajuste de R\$40.636.814,55, sendo R\$1.063.869,07 relativos ao método PRL20 e R\$39.572.945,48 relativos ao método PRL60) pois utilizou-se não da Lei nº 9.430/96, mas da IN SRF nº 243/02 (art. 12, §11, II e III);

g) na impugnação foram apontados os erros de cálculo da fiscalização, o que resultou na conversão do julgamento em diligência, a qual confirmou os erros, por duplicidade na consideração dos tributos incidentes sobre a venda, devendo, assim, preliminarmente, o auto de infração ser cancelado porque houve alteração da matéria tributável, não passível de ser feita, encerrada a fiscalização;

II - Mérito

1) Aplicação do método PRL60 nos termos da Lei nº 9.430/96

h) no mérito, a decisão deve ser reformada, pois o cálculo da IN SRF nº 243/02 gera um preço parâmetro maior, e, por consequência, gera aumento indevido do lucro real e base de cálculo da CSLL;

2) Aplicação do método PRL60 para produtos originalmente submetidos pela Recorrente ao cálculo conforme o método PRL20

i) relativamente a alguns produtos, o agente fiscal reclassificou-os, sujeitando-os ao método PRL60 ao invés do método PRL20. Tais produtos não se destinam a produção, mas a reunião em kits e a embalagem manual, sem alteração de sua natureza ou características. Cita a Solução de Consulta COSIT nº 22/2008;

3) Valor FOB X Valor CIF para fim do preço praticado

j) na determinação do ajuste o fiscal considerou o valor CIF dos produtos importados mais impostos incidentes sobre importação, e não com base no seu valor FOB, que é o valor efetivamente pago pela mercadoria. O preço CIF inclui valores correlatos (seguro, transporte) pagos a terceiros não vinculados, gerando aumento no valor do preço praticado e excesso na comparação com o preço parâmetro, obtido através do método PRL. A DRJ compreendeu de forma equivocada o §6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, pois ele somente afirma que os valores de frete e seguro devem ser considerados dedutíveis. A IN SRF nº 243/02, por sua vez, manda adicionar frete e seguro cujo ônus tenha sido da importadora tão somente para compor o preço parâmetro. Cita o acórdão proferido pela CSRF no processo 16327.000966/2002-74 em 2011 (IN SRF nº38/97) ;

4) Escolha do preço parâmetro com base no PRL60

l) o contribuinte pode escolher o método de cálculo que forneça o maior preço parâmetro, e também a autoridade fiscal deve esgotar todos os métodos possíveis para só então aplicar o que forneça o maior preço parâmetro;

m) as exigências de documentos feitas pela fiscalização violaram os princípios da verdade material e da razoabilidade, pois envolviam documentos de empresas exportadoras, os quais a recorrente estava impossibilitada de obter;

5) Cálculos com base em médias ponderadas nas situações em que a mesma matéria-prima importada foi empregada na produção de mais de um produto, ou foi destinada tanto à produção como à revenda

n) nas situações em que a mesma matéria-prima importada era empregada ora na produção de mais de um produto, ora tanto na produção como na revenda, a fiscalização efetuou a média aritmética ponderada para chegar a um preço parâmetro único, conforme determina a legislação, sendo que tal procedimento não encontra respaldo na legislação. Neste caso, o agente fiscal deveria ter considerado apenas o método mais benéfico ao contribuinte, no caso o PRL20;

6) Apuração incorreta do valor do saldo inicial de estoque

o) o agente fiscal considerou as importações realizadas no ano e o estoque inicial existente, para comparar o preço com o preço parâmetro. Ocorre que ao considerar o estoque existente, tomou por base o valor total contabilizado como custo do estoque inicial, sem considerar que este continha itens que não deveriam ser somados, como frete interno, armazenagem, despesas aduaneiras, montagem, etc;

7) Índice de participação insumo/produto

p) o auditor não apurou, quando da diligência, o preço parâmetro “normal”, mas um preço parâmetro “ajustado”, que decorre da divisão do preço parâmetro “normal” pelo

índice de participação insumo/produto, critério este não previsto em lei e nem mesmo na IN SRF nº 243/02. Com isso, houve uma duplicação do efeito do coeficiente insumo-produto, além de clara ilegalidade.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário, em que afirma, também em síntese:

a) nulidades no processo administrativo fiscal somente ocorrem quando não observados os requisitos do art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, ou ausente pressuposto de validade de ato administrativo, hipóteses que não ocorreram. Os erros decorreram da falta de critérios da própria recorrente que, nas tabelas apresentadas ao Fisco, ora relacionou valores de venda já deduzidos dos tributos, ora os relacionou sem tal dedução. Além disso, a retificação resultou em favor da autuada;

b) ao contrário do exposto, a metodologia da IN SRF nº 243/02 simplesmente regulamenta o disposto no art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, estando conforme a lei;

c) a submissão de um bem à atividade produtiva não pressupõe necessariamente a transformação da matéria, caracterizando-se, principalmente, pela adição de novos elementos (corpóreos ou incorpóreos), conforme se depreende do art. 18, II, “d”, 1, da Lei nº 9.430/96: quando o bem for aplicado há produção, há que se deduzir, no cálculo do preço-parâmetro, o valor agregado por essa aplicação. No que tange aos produtos da recorrente, a eles foram adicionados novos elementos, que, vendidos num conjunto (kit), os tornaram mais apropriados à venda ao consumidor final, agregando-lhes valor, tendo, assim, sido submetidos a processo produtivo;

d) no que tange à adoção dos custos pelo valor CIF ao invés do valor FOB, adotada a linha da recorrente, estaria esvaziado por completo o §6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, porque muito antes da Lei nº 9.430 a dedutibilidade dos custos relativos ao frete, seguro e tributos incidentes na importação era assegurada pela legislação tributária, nos termos do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (art. 289 do RIR/99), porquanto a regra sempre foi a dedutibilidade dessas parcelas, razão pela qual não haveria necessidade de se repetir a regra na disciplina dos preços de transferência. Além disso, seria uma redundância, face ao disposto no *caput* do art. 18, que menciona que a restrição aos custos, despesas e encargos incidirá **nas operações efetuadas com pessoas vinculadas**. Por outro lado, a argumentação do contribuinte desconsidera a idéia de comparabilidade, traço essencial na sistemática dos preços de transferência. Para a comparação, as grandezas devem ser equivalentes;

e) embora o §4º do art. 18 franqueie ao contribuinte a utilização do método mais favorável, o dispositivo não instituiu uma imposição à fiscalização, o que fica explícito na expressão “na hipótese de utilização de mais de um método”, que revela uma faculdade, não obrigando à utilização de mais de um método, havendo, tão somente o dever da fiscalização em aceitar a opção exercida pelo contribuinte;

f) no caso de insumos utilizados em mais de um produto final ou revendidos e utilizados como insumos ao mesmo tempo, trata-se de um caso particular de uma situação mais geral, já examinada pela COSIT na SCI Cosit nº 30, de 30/07/2008. Assim, é correto apurar-se o preço parâmetro pelo método PRL20 e pelo método PRL60 e depois, proceder-se à média

aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens submetidos ao PRL20 e ao PRL60, tal qual fez a autoridade lançadora;

g) quanto aos argumentos relativos aos saldos iniciais de estoques considerados, trata-se de matéria inovadora, não postulada na impugnação nem na manifestação sobre o resultado da diligência, não devendo ser conhecida, por não se tratar de matéria de ordem pública, nos termos dos art. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72;

h) os argumentos sobre o índice de participação insumo/produto também configuram inovação trazida apenas em sede de recurso voluntário, não tendo sido contestados quando da impugnação e quando da manifestação sobre o resultado da diligência. Nos termos dos art. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72 não são suscetíveis de conhecimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator.

O recurso de ofício satisfaz os requisitos de admissibilidade, por ser o montante do crédito exonerado superior a R\$ 1.000.000,00, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, e do art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008, e portanto, dele conheço.

O recurso voluntário é tempestivo, e portanto, dele também conheço.

Das argüições de nulidade

A recorrente, nos itens 6 e 7 do recurso voluntário, ventila questões relativas a possível erro material concernente à apuração da matéria tributável, questões estas que por não terem sido ventiladas nem na peça impugnatória nem na manifestação decorrente da conclusão da diligência hão de ser tidas por intempestivas.

Tanto o é que a Procuradoria da Fazenda Nacional assim o pretende, consoante discorre em suas contrarrazões, postulando pela aplicação dos art. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72.

A recorrente, por sua vez, entende que por não lhe ter sido dado prazo adicional para analisar o conteúdo da diligência empreendida, há de ser contemplada por mais uma oportunidade de apresentação de argumentos, ainda que tardios. Isto porque somente lhe foi dado prazo de 10 dias.

De fato, ao tempo em que tomou ciência das conclusões da diligência (30/01/2012 – fl. 4841), já estava em vigor o Decreto nº 7.574/2011, o qual, no seu parágrafo único do art. 35 passou a prever prazo de 30 dias para situações em que seja trazido novo fato ou documento ao processo, como se dá no presente caso, em que a matéria tributável foi reduzida. Tal fato foi alegado por ela na manifestação em resposta à intimação do resultado da diligência (fl.4.847) e no recurso voluntário.

Embora não peça a recorrente a correção do lançamento, optando por postular pela sua nulidade, tenho para mim que se do arrazoadado ofertado for possível perceber-se possível mácula saneável na materialidade, há de ser o julgamento baixado em diligência, para que a autoridade fiscal, analisando o feito e as alegações, possa rever os cálculos originalmente feitos e, sendo o caso, retificar a materialidade apurada, de modo que seja efetivamente cobrado aquilo que é devido, sempre, todavia, neste contencioso, respeitando os limites da autuação já efetuada.

Sendo deste teor, o julgado logra evitar ganhos indevidos para ambas as partes. A Fazenda não se beneficia do *plus* supostamente indevido contido no lançamento original, que lhe imputaria enriquecimento sem causa, e o contribuinte não escapa do tributo devido pelas chicanas processuais.

Desta forma, passo a analisar tema argüido.

No item 7 do recurso voluntário (Índice de participação insumo/produto) afirma a recorrente que o auditor não apurou, quando da diligência, o preço parâmetro “normal”, mas um preço parâmetro “ajustado”, que decorre da divisão do preço parâmetro “normal” pelo índice de participação insumo/produto, critério este não previsto em lei e nem mesmo na IN SRF nº 243/02. Com isso, entende que houve uma duplicação do efeito do coeficiente insumo-produto, além de clara ilegalidade.

O alegado é instruído com a tabela exemplificativa de fls.4943, que ilustra o raciocínio da recorrente no cálculo do insumo 1268304491-*Anel Intermediário*, integrante do produto 1268008657 – *Cx. Cambio S6-1550*.

Descrição		Cálculo - Fiscalização		Cálculo - ZF	
Código do Insumo		1268304491 - ANEL INTERMEDIARIO		1268304491 - ANEL INTERMEDIARIO	
Código do Produto		1268008657- CX.CAMBIO S6-1550		1268008657- CX.CAMBIO S6-1550	
QDE VENDIDAS	A		1.361		1.361
VALOR VENDAS VENDAS SEM IMPOSTOS	B		9.359.733		9.359.733
VALOR VENDAS SEM IMPOSTOS JUROS	C		9.359.733		9.359.733
Margem do PRL Insumo Produto	D		60%		60%
Coeficiente Insumo Produto	E		2,000000000		2,000000000
Quantidade Vendida para não Vinculadas	F		1.361		1.361
Quantidade de Insumo nas Vendas para não Vinculadas	G	= E * F	2.722,00	= E * F	2.722,00
Percentual Part Custo Insumo Produto	H	= V / W	0,0109900537	= V / W	0,010990054
Preço Unitário Líquido de Venda do Produto	I	= C / F * H	75,580	= C / F * H	75,580
Margem de lucro	J	= I * D	45,348	= I * D	45,348
Participação do Insumo no Preço de Venda	K	= I - J	30,232	= I - J	30,232
Preço Parâmetro do Item Ajustado	L	= K / E	15,116	= K	30,232
Preço Parâmetro PRL60	M	= L	15,116	= L	30,232
CUSTO MÉDIO DO PRODUTO	W		5.015,686		5.015,686
CUSTO MÉDIO DO INSUMO	V		55,123		55,123
Insumo constante na página 48 e 49/145 do anexo "Demonstrativo do Preço Parâmetro PRL60" da diligência fiscal					

Da tabela, pode-se seguir o cálculo efetuado pela fiscalização, verificando-se que, pelo menos aparentemente e neste caso em específico, parece ter de fato havido redução pela metade do preço parâmetro do item ajustado. Isto porque ao calcular o item “H” (Percentual Part Custo Insumo Produto), dado pela expressão V/W , em que V é o Custo Médio do Insumo e W é o Custo Médio do Produto, apura a fiscalização o percentual de participação do insumo no produto (através da relação entre os custos do insumo e custo do produto).

Ocorre que no produto 1268008657 – *Cx. Cambio S6-1550* vão 02 unidades do insumo. Porém, o quociente V/W oferece, ao que tudo indica, a relação de 01 unidade de insumo para 01 unidade de produto, e não de 02 unidades de insumo para 01 unidade de produto.

Assim, ao calcular o item “I” (Preço Unitário Líquido de Venda do *Produto*), parece-nos que a fórmula $I = C/FxH$ fornece a participação de 01 unidade de insumo no preço de venda do produto, e, portanto, a fórmula $K = I - J$ fornece o preço parâmetro de 01 unidade de insumo (R\$30,232) e não de 02 unidades, o que parece sugerir se depreende da fórmula seguinte, $L=K/E$, em que há a divisão por 2 (porque em cada produto há 02 unidades de insumo).

Desta forma, a prevalecer este entendimento, de fato está o lançamento a merecer alguma análise, e, por certo, revendo os dados e as provas do processo (e não apenas as alegações da recorrente), bem como outros que possam vir a elucidar a questão, possa a autoridade fiscal firmar convicção acerca da materialidade apurada, expurgando, se for o caso, dela, a parcela indevida.

Além disso, o envio das alegações à fiscalização atende aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

De se ressaltar que neste caso a alegação, embora preclusa, atinge a própria materialidade do lançamento, não podendo, desta forma, ser ignorada, vez que a recorrente levanta dúvida fundada e relevante sobre a integridade dos valores lançados.

Assim, voto para converter o julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal, de posse das novas alegações ofertadas pela recorrente na peça recursal, em específico no tocante ao item 7 do recurso (índice de participação insumo/produto), reveja os cálculos efetuados e se manifeste quanto às alegações. De sua conclusão, deverá notificar a recorrente para que se manifeste no prazo de 30 dias.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator