



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

Processo nº 16643.000289/2010-11
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1302-000.430 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 05 de julho de 2016
Assunto Solicitação de diligências
Recorrente ZF DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as alegações de nulidade e converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Ana de Barros Fernandes Wipprich, Marcelo Calheiros Soriano, Rogério Aparecido Gil, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Talita Pimenta Félix.

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 abaixo reproduzida:

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.

O acórdão recorrido descreve as apurações fiscais realizadas, dos quais colho os seguintes excertos, *verbis*:

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):

[...]

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):

Método	Ajuste
CPL	1.254.984,80
PIC	1.085,35
PRL20	319.892,91
PRL60	192.178,31
Total	1.768.141,37
Método	Ajuste
CAP	689.677,49
PVA	0,00
Total	689.677,49
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 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 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 impresso 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").

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).

[...]

A interessada impugnou tempestivamente o lançamento.

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 processo foi encaminhado pela DRJ-RPO à DEMAC/SÃO PAULO, 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.

A fiscalização constatou que a fiscalizada, para os itens de códigos "4149106096" e "4180004006", preencheu incorretamente os valores de "saida após desconto comercial", com os valores da venda já deduzidos os tributos incidentes, tendo ocorrido, portanto, a dupla dedução dos tributos. Este fato ocorreu para outros itens e a empresa foi intimada a retificar a tabela "Vendas" de modo a corrigir o problema. De posse dos dados, a fiscalização refez os cálculos e retificou os valores apurados no auto de infração, conforme tabela abaixo:

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

A interessada apresentou manifestação sobre o resultado da diligência, concluindo, *verbis*:

[...]

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 DRJ-RPO exonerou a parcela lançada a maior, conforme apurado na diligência, uma vez que ficou caracterizado o erro na apuração da matéria tributável, pela duplicidade de consideração dos tributos. Foi exonerada pela DRJ, também, a multa regulamentar aplicada.

Em face das exonerações, o colegiado *a quo* recorreu de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), de acordo com o artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972 e alterações introduzidas pelas Leis nºs 8.748/1993 e 9.532/97, e pela Portaria MF nº 03/2008.

Cientificada do resultado do julgamento de primeiro grau em 10/07/2012, apresentou seu recurso voluntário em 08/08/2012, tendo suas razões sido assim sintetizadas na Resolução nº 1302-000.289, de 12/03/2104, *verbis*:

1) 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 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);

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.

k) 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 nº 38/97) ;

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, também sintetizadas na resolução retro referida, *verbis*:

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 ideia 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.

Em 12/03/2014, esta turma julgadora, por meio da Resolução nº 1302-00.289, resolveu converter o julgamento em diligência em face da alegação contida no item 7 do recurso voluntário apresentado pela interessada, na qual esta alega *"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 relator, então designado, entendeu que as alegações mereciam ser examinadas pela fiscalização, pois se confirmadas poderiam atingir a própria materialidade dos valores lançados, concluindo, *verbis*:

[...]

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.

A autoridade fiscal encarregada de realizar a diligência apresentou Relatório Conclusivo (fls. 5110/5116), refutando as alegações da recorrente, conforme excertos transcritos abaixo, *verbis*:

[...]

O quadro apresentado pela empresa com os valores utilizados nos cálculos do referido índice não corresponde aos resultados obtidos pela Fiscalização em seus relatórios demonstrativos.

A recorrente utiliza como exemplo para suas argumentações, o par insumo-produto composto pelos insumo "1268304491 -Anel Intermediário" e pelo produto "1268008657- Cx. Cambio S61550".

No entanto, segundo o "Volume V15" do presente processo digital, se verificarmos as 2809 e 2810 da numeração original do processo em papel que lhe deu origem, podemos constatar da 1ª linha da página 50 do relatório "Demonstrativo do Preço Parâmetro PRL.60", que as memórias de cálculo do preço parâmetro não conferem com aquelas apresentadas pela recorrente:

[...]

Apesar dos valores de coeficiente insumo-produto (2,00) e do percentual de participação do custo do insumo no produto (0,0109900537) estarem corretos, o valor do preço parâmetro do item é igual a R\$ 19,9102 e o preço parâmetro ajustado é igual a R\$ 9,9551, que corresponde ao preço parâmetro utilizado no cálculo dos ajustes de PT. Os valores de preço unitário líquido de venda do produto (R\$ 4.529,14), participação do insumo no preço de venda (R\$ 49,78) e da margem de lucro (R\$ 29,87) não correspondem com os valores apontados pela empresa (preço unitário líquido de venda -R\$ 75,580; participação do insumo no preço de venda - R\$ 30,232; margem de lucro - R\$ 45,348). Detectamos, portanto, total inconsistência entre os valores do quadro apresentado pela recorrente e o resultante do processo fiscalizatório.

Ademais, pudemos constatar também que a empresa estaria interpretando, de forma errônea, certos conceitos básicos. Abaixo, reproduzimos as descrições dos campos dos relatórios demonstrativos, que constam do Termo de Verificação Fiscal (volume V18 - numeração original do processo em papel - às fls. 3430 e 3431):

[...]

Das descrições acima, podemos inferir que todos os cálculos do preço parâmetro, para o método PRL60 se baseiam no preço líquido de venda do produto. Toma-se o preço unitário líquido de venda do mesmo (item "j"), multiplica-se este valor pelo percentual de participação do custo do insumo no produto (item T), obtendo-se a participação do insumo no preço de venda (item T). A partir daí, calcula-se a margem de lucro (item "I" = 60% x T). O preço parâmetro do item será dado pela diferença entre a participação do insumo no preço de venda e a margem de lucro ("nf = "k" - "I"). Aqui cumpre observar que todos os cálculos foram feitos sempre em valores unitários, com referência ao produto. O preço parâmetro é unitário, mas tem sua referência à unidade do insumo. Para a determinação do preço parâmetro, portanto, há a necessidade de se ajustar o valor obtido, dividindo-o pelo coeficiente insumo produto, que nada mais é do que um fator que nos indica quanto de insumo há em cada unidade de produto. Assim, o preço parâmetro do item ajustado é o preço parâmetro utilizado no cálculo dos ajustes de PT, em comparação com o preço praticado:

$$\begin{aligned} & \text{Preço par. do item (por unid. Produto) / coef. Insumo produto} \\ &= \text{Preço par. do item (por unid. Produto) / [(unid. Insumo) / (unid. Produto)]} \\ &= \text{Preço par. do item (por unid. Produto) * [(unid. Produto) / (unid. Insumo)]} \\ &= \text{Preço par. do item (por unid. Insumo) = Preço par. do item ajustado = Preço} \\ & \text{par. PRL60} \end{aligned}$$

Se no caso em tela há duas unidades de insumo consumido para cada unidade de produto vendido (coeficiente insumo produto = 2,00), há a necessidade do ajuste exposto acima (divisão por 2) para se determinar o preço parâmetro. O valor obtido

como preço parâmetro sem o ajuste é igual a R\$ 19,91, enquanto que ajustado ele seria igual a R\$ 9,95. Suponhamos que tenha havido venda de 100 unidades para formação do preço parâmetro. O valor calculado é igual a R\$ 19,91 para cada unidade vendida. No entanto, para cada unidade vendida, há duas unidades de insumo que foram consumidas. No total, foram 200 unidades de insumo. Assim, se tivermos de calcular o preço parâmetro, por unidade de insumo, teremos de dividir R\$ 19,91 (que se referia a uma das 100 unidades de produto), por 2, para obtermos R\$ 9,95 (que passa a se referir a uma das 200 unidades de insumo). Cumpre observar que os ajustes de PT são calculados mediante a comparação entre preço praticado e preço parâmetro. Se os preços praticados são valores unitários calculados sempre em função da unidade de insumo, não teria cabimento fazermos a comparação se o preço parâmetro também não tivesse sido calculado utilizando-se a mesma referência (unidade de insumo).

No tocante ao percentual de participação do custo do insumo no produto propriamente dito, não procedem as alegações da recorrente, tendo em vista que seu próprio nome é auto-explicativo. Trata-se do percentual de custos dos insumos e o custo do produto final, ou seja, qual a participação, em termos de custos, dos insumos em análise, em relação ao custo total do produto. No caso exemplificado acima, seria a relação entre o custo dos insumos empregados que, no caso, seria correspondente a 2 unidades de insumo, e o custo de 1 unidade produzida do produto final (a empresa estaria argumentando que o percentual seria correspondente à relação entre o custo de 1 unidade de insumo e o custo de 1 unidade do produto, o que não pode prosperar, tendo em vista que são necessárias 2 unidades de insumo para produzir 1 unidade do produto). Note-se que o percentual de custos considera a relação entre as quantidades de insumo consumidas e as quantidades de produto produzidas (coeficiente insumo-produto). É exatamente por tal fato, que a Fiscalização, ao obter o preço parâmetro pelo método PRL60, procedeu a um ajuste do mesmo, dividindo o valor encontrado por 2 (coeficiente insumo-produto), de modo a ter ambos os preços (praticado e parâmetro) na mesma base referencial (unidade do insumo).

Portanto incabíveis são as argumentações da recorrente, referentes a possível equívoco na utilização dos índices de participação insumo/produto, não havendo qualquer alteração a ser efetuada nos valores dos autos em epígrafe.

Intimada a se manifestar sobre o relatório da diligência, a recorrente refutou as suas conclusões e reiterou seus argumentos da existência de vícios e erros insanáveis nos cálculos realizados pelo agente fiscal quando da apuração da base tributável, propugnando pelo cancelamento integral da autuação.

Devolvidos os autos a este conselho para prosseguimento, o processo foi objeto de sorteio a este relator na sessão de 07/04/2016, tendo em vista a extinção do mandato do relator original.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Os recursos voluntário e de ofício foram conhecidos por este colegiado, nos termos da Resolução nº 1302-000.289, de 12/03/2014.

Os autos retornaram a este conselho após a realização de diligência fiscal determinada por este colegiado, nos termos da resolução acima referida.

Não obstante tenha sido cumprido o objeto da diligência determinada na resolução citada, ao examinar os argumentos trazidos pela recorrente em seu recurso voluntário, entendo que o presente processo não se encontra em condições de julgamento, necessitando a realização de novas diligências, conforme passo a expor.

Preliminarmente, observo que as arguições de nulidade trazidas pela parte recorrente foram analisadas e afastadas por ocasião da sessão de julgamento que decidiu pela conversão do julgamento em diligência, sob o entendimento de que as mesmas poderiam ser sanadas e/ou se confundiriam com a própria análise de mérito das questões discutidas no âmbito deste processo.

Assim, deixo de trazer à baila, novamente, a discussão dessas preliminares neste momento, sem prejuízo de sua ulterior análise por este colegiado, quando da conclusão do julgamento, após a realização das novas diligências a serem solicitadas.

Outrossim, a interessada, por meio de memorial apresentado por sua patrona por ocasião do julgamento iniciado na sessão de junho/2016, alegou a nulidade da decisão de primeiro grau por não enfrentar a alegação de ilegalidade da IN.SRF. 243/2002.

O colegiado decidiu por unanimidade conhecer, por se tratar de questão de ordem pública, e rejeitar a alegação de nulidade, uma vez que o acórdão de primeiro grau restou devidamente fundamentado quanto ao não conhecimento da matéria, conforme se extrai do excerto do voto, *verbis*:

Da alegação de ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 quanto ao método PRL60

Quanto à alegação de ilegalidade da sistemática de aplicação do método PRL60 prevista na IN SRF Nº 243/2002, cumpre observar que à esfera administrativa não cabe apreciar questões relativas à legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas, competência esta exclusiva do Poder Judiciário.

A autoridade administrativa, inclusive este Órgão julgador, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo (através da edição de regras administrativas, como a referida instrução normativa), deve limitar-se a aplicar as disposições ali contidas, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Cumprindo ainda observar que a alegação de que a própria RFB teria reconhecido a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 deve ser rechaçada, pois não há nenhum ato normativo expedido pelas autoridades administrativas nesse sentido.

Assim como não pode ser considerado o acórdão proferido pelo o TRF da 3ª Região, em julgamento do processo nº 2007.61.00.0340487, pois, além de não ser

definitivo, há que se ressaltar que as decisões judiciais proferidas no exercício do controle difuso têm validade somente *inter partes* e não vinculam as Delegacias de Julgamento.

Quanto à necessidade de realização de novas diligências, refiro-me especificamente ao conjunto de argumentos trazidos pela recorrente nos tópicos do **item 2** (Aplicação do método PRL60 para produtos originalmente submetidos pela recorrente ao cálculo conforme o método PRL20) e nos tópicos do **item 5** (Cálculos com base em médias ponderadas em que a mesma matéria-prima importada foi empregada na produção de mais de um produto, ou foi destinada quanto à produção como à revenda) do seu recurso.

No item 2 do recurso a recorrente alega que relativamente a alguns produtos, o agente fiscal reclassificou-os, sujeitando-os ao método PRL60 ao invés do método PRL20. (pags. 11/12 do TVF anexo ao auto de infração).

Sustenta que tais produtos não se destinam a produção, mas a reunião em kits e a embalagem manual para revenda, sem alteração de sua natureza ou características.

Ocorre que no TVF (e-fls. 4281/4282), a autoridade fiscal cita, exemplificativamente, a ocorrência dessa situação com relação a alguns produtos, *verbis*:

[...]

Como exemplo, citamos o insumo "133082149541" (CONJ. PLATO M210X), que entrou na produção do produto "133082149541A1" (tabela "Insumo Produto Anual" contendo dados de produção) e foi vendido no mercado interno e exportado (tabela "Vendas"). Os cálculos de ajustes deveriam ser realizados utilizando-se margem de 60% e não de 20% como foi constatado (tabela "Ajustes de Importação do Ano Fiscalizado" — fls. 1743 a 1806).

Outro caso foi o do item "043157180231" (CONJ. MANCAL KZIS-0) que produziu o item "043151180231CC", o qual entrou na produção do item "009000161001A5" (KIT EMBREAGEM), do item "003000000049A5" (CONJ. KIT DE EMBREAGEM), do item "BA3000030001A5" (CONJ. KIT DE EMBREAGEM) e de outros, sendo que todos os produtos finais citados foram vendidos. A empresa aplicou erroneamente a margem de 20% ao invés de 60%.

Solicitamos, outrossim, que o contribuinte apresentasse os descritivos de cálculo dos preços parâmetros dos itens "4139298943" (PRL20 — "KIT DE VEDAÇÃO") — R\$ 271,08 e "4149203023" (PRL60 — "TAMPA DE SAÍDA") — R\$ 256,22 (fls. 1714 e 1715).

Da análise do material fornecido, pudemos constatar que, no caso do item "4139298943", para o qual foi empregada a margem de 20% do método "PRL", a empresa utilizou o valor das vendas brutas sem a dedução dos impostos para calcular o preço parâmetro, como se pode verificar da planilha apresentada pela empresa, á fl. 1718:

[...]

A autoridade lançadora descreveu as apurações do método PRL60 no subitem 2.2.3.4.2 do TVF, cujos resultados foram consolidados no Relatório de consolidação PRL60 e PRL20/60) - e-fls. 2772/2781 - nos quais não consegui identificar quais os itens de insumos tiveram a apuração do preço de transferência reclassificados do PRL20 para o PRL60.

Por outro lado, a recorrente também se reportou no recurso aos exemplos citados pela autoridade fiscal no TVF para questionar a aplicação do PRL60 e não do PRL20, conforme havia calculado (tópicos 117.1 a 122 da peça recursal), informando que anexou um resumo, por amostragem, do processo de embalagem e circulação dos itens no seu estoque (doc. 8 da impugnação) - e-fls. 4808/4820).

Assim, na hipótese deste colegiado vir a acatar as alegações da recorrente, é imprescindível que sejam identificados os itens de insumos que sofreram a reclassificação do método de apuração (PRL20 para PRL60), bem como o montante a ser reduzido na base de cálculo em face de eventual acolhimento parcial do recurso, de forma a tornar a decisão líquida.

Com relação à matéria suscitada no item 5 do recurso, a recorrente alega que nos casos em que a mesma matéria prima foi empregada na produção de mais de um produto, ou foi destinada tanto a produção quanto à revenda, a autoridade fiscal utilizou-se de uma média aritmética ponderada para chegar a um preço parâmetro único, para fins de atender a exigência da legislação.

Sustenta que tal procedimento não tem amparo na legislação. Sendo assim, a solução adotada pela autoridade fiscal, teria extrapolado o poder discricionário a ele conferido, caracterizando inovação ou criação de regras novas, inexistentes nas normas legais que regem a matéria.

Sustenta que, nestas situações, deveria o agente fiscal ter considerado o resultado mais benéfico ao contribuinte, "conforme determina a lei e é o espírito das regras de preço de transferência".

A questão levantada pela recorrente está descrita na **Situação nº 2: Matéria-prima importada de vinculada utilizada na produção de mais de um produto para venda** (fls. 21/22 do TVF), na qual a autoridade fiscal conclui, *verbis*:

Esta é uma das situações encontradas na empresa ZF do Brasil Ltda. para elaboração dos cálculos do preço parâmetro com margem de 60% (PRL60).

Da análise do quadro abaixo (fl. 2786 do processo), veri ficou-se que, no AC 2005, a matéria-prima importada "001842391043" ("CUBO") foi utilizada na fabricação de mais de um produto de venda:

[...]

Nesse caso, a matéria-prima de código "001842391043" foi utilizada em 5 produtos. Desta forma, foram calculados 5 pregos parâmetros, um para cada produto.

Como a legislação brasileira de preços de transferência não admite que um insumo ou matéria-prima tenha mais de um preço parâmetro, a solução encontrada pela fiscalização foi fazer a média aritmética ponderada para chegar num preço parâmetro único (R\$ 19.1190/pc), para comparação com o preço praticado na importação.

A referida situação volta a ser mencionada às pag. 22 e 23 do TVF, *verbis*:

Situação nº 3: Matéria-prima importada de vinculada utilizada na produção de mais de um produto para venda e também revendida

Outra situação encontrada na empresa ZF do Brasil Ltda. para elaboração dos cálculos do prego parâmetro com margem de 60% (PRL60) foi aquela em que o insumo importado é utilizado na produção e também é revendido.

Da análise do quadro abaixo (fl. 2797 do processo), verificou-se que, no AC 2005, a matéria-prima importada "0501007354" ("CONVERSOR DE TORQUE BINÁRIO") foi utilizada na fabricação de mais de um produto de venda, bem como foi revendida (a situação da revenda está representada no quadro com o código do produto igual ao código do insumo - "0501007354"):

[..]

A matéria-prima de código "0501007354" foi utilizada em 6 produtos. Neste caso, foram calculados 6 preços parâmetros (PRL60) e mais um que corresponde à revenda (PRL20).

Esta Fiscalização, apurou a média aritmética ponderada entre o valor obtido do PRL20 (R\$ 528,1200/cj) e os valores obtidos a partir do PRL60 (representando a média aritmética ponderada dos 6 preços parâmetros - R\$ 917,7031/cj), de modo a chegar a um único valor de preço parâmetro (R\$ 904,49691cj), utilizado para comparação com o preço praticado na importação (nos moldes da SCI Cosit nº 30, de 30/07/08).

De acordo com o TVF (pag. 25), estes valores também foram consolidados no "demonstrativo de apuração e respectivas memórias de cálculos estão às fls. 2643 a 2647 do processo (Relatório "Consolidação PRL60 e PRL20/60") - e-fls. 2772/2781.

Também neste caso não consegui identificar se estas situações ocorreram apenas em relação aos insumos citados nas situações 2 e 3, acima descritas, ou com relação aos demais itens.

Assim, na hipótese deste colegiado vir a acatar as alegações da recorrente, é imprescindível que sejam identificados os itens de insumos que tiveram o preço parâmetro calculado com base na média ponderada, bem como o montante a ser reduzido na base de cálculo em face de eventual acolhimento da pretensão da recorrente de que seja aplicado o menor valor apurado como preço parâmetro, possibilitando tornar líquida eventual decisão neste sentido.

Por todo o exposto, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, determinando-se o envio dos autos à unidade de origem para que seja designada autoridade fiscal competente para a adoção das seguintes providências:

a) Com relação à matéria discutida no item 2 do recurso voluntário (Aplicação do método PRL60 para produtos originalmente submetidos pela recorrente ao cálculo conforme o método PRL20):

a.1) sejam identificados os itens de insumos que sofreram a reclassificação do método de apuração (PRL20 para PRL60);

a.2) seja intimada a recorrente, com o envio da relação dos itens de insumos que sofreram a reclassificação do método de apuração (PRL20 para PRL60), elaborada conforme o item a.1 acima, para que esta indique expressamente os insumos que entende que não deveriam sofrer a alteração do método de apuração, por se tratarem de itens para revenda, apresentando os elementos comprobatórios de que tais insumos passam por mero processo de

acionamento, sem oposição de marca (nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 22/2008);

a.2) de posse dos elementos apresentados pela recorrente, sejam realizados os cálculos dos valores que deveriam se excluídos da base de cálculo, caso venha a ser acolhida a alegação da recorrente com relação aos itens de insumos por ela apontados;

a.3) caso ainda persistam diferenças tributáveis (pelo método PRL20) com relação a estes itens, em decorrência de outros fatores apurados pela fiscalização, em relação a quaisquer deles, identificar e demonstrar as diferenças apuradas e seus fundamentos.

b) Com relação ao **item 5** do recurso (Cálculos com base em médias ponderadas em que a mesma matéria-prima importada foi empregada na produção de mais de um produto, ou foi destinada quanto à produção como à revenda) do seu recurso:

b.1) sejam identificados os itens de insumos que tiveram o preço parâmetro calculado pela média ponderada em face da sua utilização na produção de mais de um produto ou que foi destinada tanto à produção como à revenda;

b.2) seja calculado o montante a ser reduzido na base de cálculo em face de eventual acolhimento da pretensão da recorrente de que seja aplicado o menor valor apurado como preço parâmetro.

c) Elaborar relatório conclusivo com relação às providências indicadas nos tópicos **a** e **b** acima.

d) Seja encaminhada cópia do relatório conclusivo da diligência à contribuinte interessada, para que esta, querendo, se manifeste sobre o seu teor, no prazo de 30 dias, nos termos do parágrafo único do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Escoado o prazo para manifestação, retornem-se os autos a este conselho para continuidade do julgamento.

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator.