



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

**Processo n°** 10830.720600/2010-59  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.161 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de março de 2015  
**Matéria** IRPJ E CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA  
**Recorrente** ROBERT BOSH LIMITADA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.

Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. A inclusão desses valores no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito do sujeito passivo em deduzi-los como despesa no levantamento do lucro líquido do exercício. Por outro lado, a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado prejudicaria a sua comparabilidade com o preço parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que neste estão necessariamente incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN 243/2002. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

Legalidade tributária, de acordo com o disposto no art. 150, I, da Constituição da República, significa que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei. Portanto, não afronta a idéia de legalidade tributária a instrução normativa expedida pela SRF que porventura exija tributo em montante inferior àquele previsto em lei. Restou provado que o preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resulta em IRPJ e CSLL em valores inferiores àqueles que seriam devidos segundo a Lei nº 9.430/96, daí porque não há que se falar, aqui, em violação ao princípio da legalidade tributária.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DESQUALIFICAÇÃO DO MÉTODO ELEITO PELO SUJEITO PASSIVO. DEFINITIVIDADE DO MÉTODO EMPREGADO DE OFÍCIO PELA FISCALIZAÇÃO.

Havendo o sujeito passivo deixado de apresentar à fiscalização os documentos que serviram de base ao cálculo do preço parâmetro, poderá a autoridade tributária desqualificar o método eleito pela empresa e calcular o preço parâmetro de acordo com outro método em relação ao qual possua as informações necessárias para tanto. Realizado assim o lançamento, é incabível que o sujeito passivo pretenda, na fase litigiosa do procedimento, seja recalculado IRPJ e a CSLL segundo o método por ele originalmente eleito, ainda que venha a juntar os documentos cuja falta de apresentação à fiscalização deu origem a desqualificação do método.

#### PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES INFORMADOS NA DIPJ. APROVEITAMENTO.

Havendo o sujeito passivo informado em sua DIPJ ajustes relativos a preços de transferência na aquisição de produtos junto a pessoa vinculada residente no exterior, tais ajustes devem ser levados em consideração pela autoridade tributária ao promover o lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário, sendo que: a) por unanimidade de votos, MANTIVERAM a inclusão dos valores de Frete, Seguro e Tributos sobre a Importação ao Método PRL; b) pelo voto de qualidade, AFASTARAM a alegada ilegalidade da IN SRF 243/2002 ao Regularizar o PRL60, vencidos os Conselheiros Rafael Correia Fuso, Luis Fabiano Alves Penteadado e André Almeida Blanco; c) por unanimidade de votos, AFASTARAM a alegada inexistência de fundamento legal para o “PRL Ponderado”; d) MANTIVERAM a desqualificação/desconsideração do Método CPL, ENTENDENDO que: d.i) por unanimidade de votos, FOI ATENDIDO o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 18 da Lei nº 9.430/96; d.ii) pelo voto de qualidade, DEVE-SE CONSIDERAR definitivo o Método empregado de ofício pela fiscalização, vencidos os Conselheiros Rafael Correia Fuso, Luis Fabiano Alves Penteadado e André Almeida Blanco; d.iii) por unanimidade de votos, MANTIVERAM os critérios de desqualificação do CPL para determinados produtos; e e) por unanimidade de votos, REDUZIRAM o montante das infrações apuradas (bases de cálculo do IRPJ e CSLL), nos termos do voto do Relator.

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Vidal de Araújo - Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto - Relator

Participaram do presente julgado os Conselheiros: Rafael Vidal de Araújo (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, André Almeida Blanco (Suplente convocado) e Luis Fabiano Alves Penteadado.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 16-34.062, exarado pela 5ª Turma da DRJ 1 em São Paulo - SP.

Por bem descrever os fatos litigiosos objeto do presente processo, tomo de empréstimo o relatório contido na decisão de primeiro grau (fl. 52991 e ss.):

*Conforme Termo de Constatação de fls. 43881/43896, em fiscalização empreendida junto à empresa acima identificada relativa aos ajustes de preços de transferência de bens importados de pessoas vinculadas, ano-calendário de 2005 (em continuação à fiscalização do ano-calendário de 2004), constatou-se o seguinte:*

*A contribuinte declarou um ajuste de preços de transferência na DIPJ/2006 (ano-calendário 2005) no valor de R\$ 1.954.497,04 (Ficha 09A, linha 07), doravante denominado "Cálculo DIPJ".*

*Ao ser intimada a informar os valores dos ajustes por produto, declarados na DIPJ, a contribuinte informou que:*

*"1. c) Preliminarmente, importante informar que a diferença entre o valor declarado na DIPJ 2006 (ano-calendário 2005) e as memórias de cálculo apresentadas foi gerada em razão da mudança do software de cálculo de Preço de Transferência da Robert Bosch Limitada. Após essa alteração, os cálculos foram objeto de revisão, motivo que ocasionou referidas diferenças, as quais tem como fator preponderante o acréscimo de novos itens no cálculo.*

*Com base na informação prestada (DIPJ 2006), não foi possível elaborar o comparativo com a atual memória de cálculo, considerando que a referida DIPJ foi preenchida somente com a descrição dos produtos, sem o respectivo código, impossibilitando a exata identificação dos mesmos.*

*Também deve ser destacado que alguns fornecedores foram considerados como vinculados, quando na verdade eram terceiros. Podemos citar os seguintes casos:*

*(...)"*

*Dessa forma, portanto, não foi possível recuperar os dados declarados, exceto os 49 primeiros listados na DIPJ.*

*Tendo em vista este fato, a contribuinte apresentou novos cálculos dos ajustes de preços de transferência, doravante denominado "Cálculo 1".*

*Finalmente, a contribuinte apresentou o cálculo dos preços de transferência incluindo o método CPL (Custo de Produção menos Lucro), em substituição ao método PIC (Preços Independentes Comparados) e PRL (Preço de Revenda menos Lucro) para alguns bens. Doravante, este cálculo será denominado de "Cálculo 2".*

#### **MÉTODO PIC**

*A contribuinte optou pelo método PIC para os produtos listados no Quadro PIC, em anexo.*

*Observe-se que no "Cálculo 2" a contribuinte adotou o método CPL para 2 produtos: 1005001198 e 146513724.*

*A formação do preço-parâmetro para esses 2 bens não foi devidamente comprovada ou as documentações foram insuficientes para tal.*

- Para o código 1005001198, a fiscalizada não apresentou a documentação comprobatória da aquisição do insumo 1005001197, do fornecedor Egon Grosshaus GmbH, representativo de 44% do total de insumos;*
- Para o código 146513724, a fiscalizada não apresentou a planilha de custo fornecida pelo fabricante do bem.*

*Desta maneira, para esses bens o método CPL foi desqualificado com base no artigo 40 da IN SRF 243/2002, sendo utilizado o método PIC anteriormente adotado pela contribuinte.*

*Para maiores informações sobre o método CPL vide seção de CPL.*

*No método PIC foi considerado um ajuste de R\$ 1.152.355,26, conforme tabela abaixo. O "Ajuste RFB" consiste dos 2 bens com a aplicação do método CPL desqualificado e retornado ao método PIC. O "Ajuste Contribuinte" refere-se aos bens não verificados pela fiscalização, mas que a contribuinte apurou ajustes.*

*Os valores do quadro abaixo estão demonstrados no quadro PIC em anexo.*

*Discriminação Ajuste (R\$)*

*Ajuste RFB 499.063,58 Ajuste contribuinte 653.291,68 Ajuste Total 1.152.355,26*

Discriminação	Ajuste (R\$)
Ajuste RFB	499.063,58
Ajuste contribuinte	653.291,68
Ajuste Total	1.152.355,26

### **MÉTODO PRL**

*Para facilidade de visualização e controle, o método PRL foi organizado em:*

- Grupo 1: bens importados de vinculadas ou de países de tributação favorecida, e revendidos sem aplicação na produção, com a aplicação da margem de lucro de 20% (a contribuinte denominou este grupo de "PRL RV Pura");*
- Grupo 2: insumos importados aplicados apenas na produção, sem revenda direta, com a aplicação da margem de lucro de*

60% (a contribuinte denominou este grupo de "PRL Insumo a 60 % MPIndiv.");

• Grupo 3: itens importados que foram ora revendidos ora aplicados na produção, sendo calculado a média ponderada com margem de lucro de 20% e de 60%, respectivamente (a contribuinte denominou este grupo de "PRL RV Pura / Insumo a 60% MP Indiv.).

No Termo de Constatação 09/10, doravante "TC 09/10", a fiscalização teceu alguns comentários acerca dos cálculos da contribuinte, a seguir sintetizados:

• Preço praticado:

(1) A contribuinte utilizou o preço FOB da mercadoria, sem agregar os valores de frete, seguro e imposto de importação, contrariando o comando do §4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002;

(2) A contribuinte calculou o preço praticado considerando somente as importações revendidas e não o total das importações do período, contrariando o § único do artigo 6º da IN SRF 243/2002.

• Preço-parâmetro: Nos bens importados e aplicados na produção foi utilizada a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de 60% como preço-parâmetro e a margem de lucro foi obtida aplicando o percentual de 60% sobre a média aritmética do preço líquido de venda diminuídos do valor agregado ao bem produzido no país, contrariando § 11, do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

• Ajuste: Foram calculados mais de um ajuste para o mesmo bem importado, utilizando diferentes preços praticados, de acordo com a importação, e não o preço médio ponderado de todas as operações de compra, durante o período de apuração.

Os cálculos relativos ao método PRL, levando em consideração os itens mencionados acima, foram apresentados como anexo.

A divergência entre os cálculos da contribuinte e da fiscalização versa sobre o entendimento da legislação e o modo de aplicação.

Quanto ao método PRL para bens importados aplicados na produção, a legislação vigente à época é a IN SRF nº 243/2002.

No TC 09/10, foram anexadas as planilhas de cálculo do PRL, sendo que o Grupo 2 e o Grupo 3 contêm os cálculos relativos aos bens aplicados na produção.

• No Quadro Vendas 1, encontram-se as vendas dos produtos acabados produzidos a partir dos insumos importados. No Quadro Resumo de Vendas, estão demonstradas sinteticamente as vendas para cada produto acabado;

- No Quadro Preço Parâmetro 60%, encontra-se o cálculo do preço-parâmetro a partir da IN SRF nº 243/2002;
- O Quadro Consumo apresenta o cálculo inicial dos produtos vendidos pela contribuinte. Do total de vendas foi subtraída a quantidade importada de terceiros não vinculados, pois estes estão fora do controle dos preços de transferência;
- No Quadro Ajuste é demonstrado o cômputo do ajuste, comparando o preço praticado com o preço-parâmetro;
- No Grupo 3, em razão de o bem ser revendido diretamente (margem de lucro de 20%) e também ser utilizado na produção (margem de lucro de 60%), é extraído uma média ponderada dos dois preços-parâmetro.

Conforme já mencionado, a contribuinte optou por substituir o método PRL de alguns bens anteriormente selecionados pelo método CPL por lhe ser mais vantajoso.

Não obstante o método CPL escolhido pela contribuinte estar muitas vezes acompanhado de planilhas de custos de produção e dos documentos comprobatórios, para muitos bens estes comprovantes foram insuficientes ou não existentes. Assim, para alguns bens o método CPL foi desclassificado pela fiscalização, retornando-se ao método anteriormente adotado pela contribuinte.

Para maiores informações sobre o método CPL vide seção de CPL.

Abaixo os quadros demonstrativos dos bens com o método CPL desqualificado e o motivo:

(...)

O valor do ajuste dos preços de transferência, método PRL, é de R\$ 19.699.082,38 conforme demonstrado no quadro sintético a seguir.

Grupo	Tipo	Ajuste (R\$)
Grupo 1	Ajuste RFB	3.494.208,00
	Ajuste contribuinte	1.008.568,00
Grupo 2	Ajuste RFB	9.029.660,71
Grupo 3	Ajuste RFB	6.166.645,66
Total		19.699.082,38

Os cálculos completos do método PRL encontram-se anexados no TC 09/10.

### **MÉTODO CPL**

A opção da contribuinte pelo método CPL regulamentado no artigo 13 da IN SRF 243/02, que utiliza como parâmetro o custo de produção dos bens no exterior, acrescido de uma margem de lucro - foi feita após a apresentação do primeiro cálculo dos preços de transferência.

*Para comprovar o custo de produção a contribuinte apresentou uma série de documentos e planilhas de cálculo, conforme contemplado no Termo de Constatação Fiscal 08/2010 (TC 08/10).*

*O § 2º da supracitada norma determina que os custos de produção deverão ser demonstrados discriminadamente, por componente, valores e respectivos fornecedores. Os valores dos elementos listados no § 4º também deverão ser demonstrados, no caso de integrar a composição do custo.*

*Em resposta ao Termo de Intimação 01/2010 (resposta TI 01/10), o fabricante estrangeiro apresentou diversos documentos de acordo com a correspondência em língua inglesa, com tradução juramentada (resposta TI 01/10 – doc. 20).*

*A fim de confirmar os cálculos do preço-parâmetro, primeiramente a contribuinte apresentou uma planilha "Consolidação CPL\_23\_04\_2010\_portugues.xls" (Consolidação) no TI 01/10, onde demonstra os custos de uma forma mais resumida e agrupada.*

*Esta Consolidação foi dividida em três partes para a impressão: Informações Gerais, Custos de Produção e Documentos. Os três quadros e as respectivas explicações fazem parte integrante do TC 08/10.*

*Conforme se depreende, a Consolidação é um quadro resumo das informações necessárias à comprovação do valor do custo de produção. Como prova da origem destes dados foram apresentados diversos formulários denominados de "Bosch Basis Standard Kalkulation 2005 Blatt 94069", ou "Cálculo básico padrão da Bosch 2005 folha 94069", conforme tradução juramentada (TI 01/10 – doc. 19). Doravante este formulário será denominado "planilha de custo".*

*A planilha de custo, na maioria das vezes, individualiza a matéria-prima utilizada no produto acabado e demonstra outros itens que compõem o custo, como mão-de-obra, custos fixos, variáveis, etc. A explanação de cada custo foi apresentada pela contribuinte, em um manual do fornecedor estrangeiro informando todos os custos e sua composição.*

*Ocorre que, conforme descrito no TC 08/10 e no anexo "Quadro de Documentos", nem sempre foi apresentada uma planilha de custo para o item importado; algumas vezes, o documento estava ilegível ou não havia a especificação dos insumos utilizados, seus valores e fornecedores.*

*Ainda, como documento comprobatório, a contribuinte apresentou diversos documentos de compra de matéria prima.*

*Em uma fábrica os insumos geralmente ocupam uma posição de relevância na composição do custo. Assim, utilizando a amostragem por valores relevantes, foram solicitados os documentos de aquisição dos insumos.*

*Devido à quantidade de documentos de procedência estrangeira, a tradução juramentada foi efetuada por um grupo de documentos considerado padrão. Os documentos, em sua maioria, são padronizados, sendo que as alterações dos nomes dos fornecedores, código do produto e valor não prejudica o entendimento dos documentos. Principalmente levando-se em conta que uma tradução juramentada foi efetuada para o documento padrão.*

*Para alguns itens, apesar da apresentação da planilha de custo, faltou comprovar a operação de aquisição do insumo pelo fabricante no exterior.*

*Em alguns casos, quando apresentada uma planilha de custo, verificou-se que o insumo e o produto acabado eram do mesmo código do bem. Ademais, verificou-se que na planilha não constava nenhum outro custo, seja de pessoal, custos fixos ou variáveis de produção ou da administração. Neste contexto, não se comprova a produção de um bem, já que transformar uma matéria-prima em um produto acabado requer um esforço, que na contabilidade de custos é transformado em valores de numerários, por item produzido.*

*A contribuinte ainda chegou a apresentar os casos em que existe uma cadeia de produção, onde um insumo gera um produto intermediário, que é incorporado a outro produto intermediário até chegar ao produto final. Nestes casos, apesar de demonstrar as etapas de produção através das planilhas de custo, faltou comprovar a aquisição do insumo inicial (TC 08/10 parágrafo 25)*

*Assim, por falta de comprovação ou documentação insuficiente, para alguns bens, foi desqualificado o método CPL utilizado pela contribuinte, retornando-se ao método anteriormente optado no Cálculo 1. Estas desqualificações foram objeto de comentários em cada método anteriormente citado.*

*O método CPL aceito pela fiscalização de alguns bens não geraram ajustes relativo aos preços de transferência.*

#### **AJUSTES EFETUADOS NA DIPJ**

*A contribuinte apresentou na DIPJ/2006, ano-calendário 2005, alguns ajustes de preços de transferência na importação no total de R\$ 1.954.497,04, a seguir sintetizado (valores em reais):*

NCM	Descrição	Método	Total	Qtde.	Ajuste
84099913	INJETOR COMMON RAIL	PRL 60	3.187.235,65	22.472,00	149.237,92
84133020	BOMBA DE ALTA PRESSÃO	PRL 60	1.929.404,10	6.260,00	483.456,54
84099913	CONJUNTO PORTA INJETOR	PRL 60	1.105.399,36	7.000,00	452.804,22
84099990	RAIL (TURBO DISTRIBUIDOR)	PRL 60	1.001.235,88	7.296,00	290.702,79
	Não Especificadas		220.451.805,45	0,00	578.295,57

*Para os itens especificados na DIPJ é possível identificar os códigos dos produtos através da comparação e cruzamento de dados entre o SISCOMEX, os arquivos*

495\_CADASTRO\_ESTOQUES (4.5.x).txt e as planilhas de cálculo dos preços de transferência dos produtos. A tabela abaixo discrimina estes códigos (valores em reais):

Código	Descrição	Ajuste
0445120002	INJETOR COMMON RAIL	149.237,92
0445020002	BOMBA DE ALTA PRESSÃO	483.456,54
0432117002	CONJUNTO PORTA INJETOR	452.804,22
0445224009	RAIL (TURBO DISTRIBUIDOR)	290.702,79

Para os itens não discriminados na DIPJ não foi possível encontrar a correlação entre o ajuste e o código; inclusive, a contribuinte já não mais possui esta informação.

### **COMPENSAÇÃO DO AJUSTE EFETUADO NA DIPJ**

A legislação dos preços de transferência impõe que o cálculo do ajuste seja efetuado produto a produto; sendo assim, não é possível compensar os valores dos bens não discriminados.

Quanto aos demais códigos, as compensações foram efetuadas até o limite do ajuste calculado pela RFB, como segue (valores em reais):

(...)

#### Ajuste pela RFB

Código	Descrição	Ajuste RFB	Ajuste DIPJ	Compensado
0432117002	CONJUNTO PORTA INJETOR	180.330,82	452.804,22	180.330,82
0445020002	BOMBA DE ALTA PRESSÃO	354.491,21	483.456,54	354.491,21
0445224009	TURBO DISTRIBUIDOR	263.187,87	290.702,79	263.187,87
Total		798.009,90	1.226.963,55	798.009,91

#### Ajuste exclusivamente pela contribuinte

Código	Descrição	Ajuste contr	Ajuste DIPJ	Compensado
0445120002	INJETOR COMMON RAIL		149.237,92	
Total			149.237,92	

### **AJUSTES FINAIS COM A COMPENSAÇÃO**

O quadro abaixo demonstra os ajustes finais por método, com a compensação (valores em reais):

Método	Tipo	Ajuste	Compensação	Ajuste final
PIC	Ajuste RFB	499.063,58		
PIC	Ajuste contribuinte	653.291,68		
PRL Grupo 1	Ajuste RFB	3.494.208,00	798.009,91	
	Ajuste contribuinte	1.008.568,00		
PRL Grupo 2	Ajuste RFB	9.029.660,71		
PRL Grupo 3	Ajuste RFB	6.166.645,66		
Total		20.851.437,64	798.009,91	20.053.427,73

O valor do ajuste final dos preços de transferência a ser adicionado à base de cálculo do IRPJ (lucro real) e CSLL é de R\$ 20.053.427,73.

(...)

### **DA IMPUGNAÇÃO**

*Cientificada dos lançamentos em 10/12/2010, a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 11/01/2011, a impugnação de fls. 43909/43966, alegando, em síntese, o seguinte:*

#### **GRUPO 1 - PRL20**

##### *Indevida inclusão de frete, seguro e impostos na apuração do preço praticado*

*A apuração do PRL20 pela autoridade fiscal levou em consideração preços praticados que incluem custos de seguro, frete e impostos. A impugnante entende, diversamente do que manifestou a autoridade fiscal, que o preço praticado não pode incluir aquelas parcelas, mas tão somente o custo do bem importado, único dispêndio realizado em favor de parte vinculada no exterior.*

*Importa esclarecer que os argumentos a seguir aduzidos deverão ser igualmente considerados para a correção dos preços praticados nos ajustes de preços de transferência calculados pela autoridade fiscal para os produtos que compõem o Grupo 2 e o Grupo 3 do presente Auto de Infração.*

*Há algum tempo já se discute esse tema no Conselho de Contribuintes.*

*Recentemente foi publicado o acórdão nº 10809763, no qual foi posta em prática a feliz noção de que os valores de frete, seguro e tributos sobre a importação devem ser neutros quanto ao controle dos preços de transferência, finalmente colocando nos eixos a discussão.*

*Com efeito, frete, seguro e tributos sobre importações não devem gerar ajustes porque não estão sujeitos aos limites de dedutibilidade impostos pelo artigo 18 da Lei nº 9.430/96.*

*Assim, há que se destacar a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 quanto a esse assunto.*

*Enquanto o texto do § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 dispõe que "integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação", a IN SRF nº 243/2002 omitiu a expressão "para efeito de dedutibilidade" no § 4º de seu artigo 4º.*

*Considerando que, em decorrência da estrutura semântica do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, os valores de frete, seguro e tributos sobre importações não se sujeitam aos limites de dedutibilidade ali consignados, sendo impossível que deles*

*decorra qualquer ajuste, resta definir qual mecanismo deve ser adotado para que a neutralidade daqueles seja alcançada.*

*No caso do acórdão nº 108-09763, a Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes optou por adicionar os valores relativos a frete, seguro e impostos ao preço-parâmetro.*

*O que se decidiu naquela ocasião, e foi suficiente para se assegurar a neutralidade, foi que as despesas de frete, seguro e tributos sobre importações deveriam ser adicionadas ao próprio "preço de revenda menos lucro", e não simplesmente ao custo de importação do produto. É dizer, por outro modo, que, independentemente do fato de estarem aqueles montantes já incluídos no preço de revenda, os encargos relativos a frete, seguro e tributos sobre importações haveriam de ser somados ao resultado da subtração do lucro de 20% do preço de revenda, tão somente para que, desse modo, anulassem-se os efeitos das mesmas parcelas que integravam o preço praticado.*

*A elucidação matemática do que determinou o acórdão nº 108-09763 é bastante útil. Veja-se, a princípio, a equação proposta, naquele caso, pela autoridade fiscal:*

$$\text{Preço praticado} = C + \text{CIF}$$

$$\text{Preço-parâmetro} = 0,8\% * [(C + \text{CIF}) * (1 + x\%)]$$

$$\text{Preço praticado} = \text{Preço-parâmetro}$$

$$C + \text{CIF} = 0,8\% * [(C + \text{CIF}) * (1 + x\%)] \text{ Onde:}$$

- *C = custo do produto importado*
- *CIF = frete, seguro e impostos sobre a importação*
- *x%\*C= margem de lucro efetivamente praticada, sobre o custo do produto importado*

*Vislumbrando que essa equação levaria a necessidade de ajustes, correspondentes àquilo que não poderia gerar tal efeito (ou seja, frete, seguro e tributos sobre importações), a Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes determinou a adição, do custo de frete, seguro e tributos sobre importação incorridos na importação, ao próprio preço-parâmetro, assegurando a neutralidade. Confira-se:*

$$\text{Preço praticado} = C + \text{CIF}$$

$$\text{Preço-parâmetro} = 0,8\% * [(C + \text{CIF}) * (1 + x\%)] + \text{CIF}$$

$$C + \text{CIF} = 0,8\% * [(C + \text{CIF}) * (1 + x\%)] + \text{CIF}$$

*Veja-se que os custos CIF incorridos na importação foram anulados pela adição determinada pelo Julgador. E mais: o Julgador pouco importou-se com os montantes incluídos no preço de revenda como repasse de seguro, frete e tributos, pois*

*eles naturalmente fazem parte do preço-parâmetro criado pelo legislador.*

*Deve-se ainda levar em conta que a inclusão do custo relativo a frete, seguro e tributos no preço praticado geraria situações absurdas. Relembre-se que a norma que trata do assunto não se refere a um método, em especial. Assim, somente seria possível concluir pela inclusão dos valores de frete, tributos e seguro no preço praticado se essa conclusão se mostrasse sustentável para os três métodos (PIC, CPL e PRL).*

*O preço-parâmetro apurado pelo método CPL deveria, nesse caso, ser comparado com o custo do importador, incluídos o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação. Como o método CPL apura o preço-parâmetro a partir do custo do exportador, acrescido de uma margem de 20%, dir-se-á que o custo do exportador, acrescido da margem de 20% deve ser equivalente ao preço pago pelo importador, acrescido do frete, do seguro e dos tributos incidentes na importação. Ora, como o custo do exportador não inclui o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação, significa dizer que na margem máxima de 20%, exigida do exportador, já deveriam estar incluídos o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação.*

*Fica claro, assim, que, por conta do método CPL, a interpretação segundo a qual o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação seriam computados no cálculo dos preços de transferência levaria ao absurdo, pois a equivalência das grandezas comparadas jamais seria atingida.*

*Não bastasse isso, a inclusão de frete, seguro e tributos sobre importações também gera efeitos nefastos quanto à comparabilidade segundo o PRL. Por exemplo, se assim se procedesse, até mesmo a doação teria ajuste, conforme exemplificado à fl. 43931.*

*Conquanto os argumentos acima já bastem para evidenciar ser absurdo o controle do frete, seguro e tributos incidentes na importação por meio da legislação de preços de transferência, a impugnante não se abstém de enfrentar o argumento que como toda falácia pode levar a entendimento contrário ao que aqui se sustenta.*

*Em síntese, procuram as autoridades dizer que o método PRL, exatamente porque extrai do preço de revenda uma margem de lucro, resulta no custo do produto importado acrescido dos itens frete, seguro e imposto de importação.*

*Ou seja: na lógica da fiscalização, o método PRL tem apenas dois componentes: custo e lucro; como frete, seguro e imposto de importação não compõem o lucro, então são eles parte do custo. Noutras palavras, o custo parâmetro, resultado da aplicação do método PRL, seria um custo acrescido de frete, seguro e tributos incidentes na importação. Daí a lógica de o preço controlado ser acrescido de iguais parcelas.*

*O raciocínio se revela, entretanto, equivocado, quando se considera que a margem de lucro a que se refere a Lei 9.430/96 é bruta, não líquida. Ou seja: pelo método PRL, o legislador pressupôs que a margem de 20% do preço de venda fosse suficiente para remunerar todos os fatores, que não o próprio produto importado.*

*A margem de 20% do preço de venda, insista-se, não é o lucro do importador; com aquela margem, o importador deve pagar seus gastos com propaganda, aluguel, garantia e todos os encargos que venha a sofrer; se houver alguma sobra, aí sim, haverá um lucro (líquido).*

*Em vista de tudo quanto se consignou acima, conclui-se que devem ser excluídos os valores de frete, seguro e impostos que compuseram os preços praticados considerados pela autoridade fiscal para aplicação do método PRL20 ("Ajuste SRF" do Grupo 1).*

*Como consequência disso, o "Ajuste SRF" deve ser reduzido de R\$ 3.494.208,00 para R\$ 1.668.762,84; logo, a base de cálculo do Auto de Infração ("Ajuste SRF" do Grupo 1) deverá ser reduzida de R\$ 1.825.445,17, tudo de acordo com a memória de cálculo anexa, elaborada a partir das planilhas que instruem o Auto de Infração, contudo, considerando o preço praticado sem a inclusão dos valores de frete, seguros e tributos (doc. 3 e doc. 13 pendrive).*

*Obs: conforme informação de fl. 44023, os dados constantes do pendrive (várias planilhas) foram extraídos e anexados aos autos.*

## **GRUPO 2 – PRL60**

### *Ilegalidade da sistemática de aplicação do método PRL60 prevista na IN SRF nº 243/2002*

*A autoridade fiscal ignorou as memórias de cálculo apresentadas pela impugnante referentes à aplicação do método PRL60 (Grupo 2), elaborando um novo cálculo, de acordo com a metodologia prevista na IN SRF nº 243/2002.*

*Ocorre que os ajustes com base na sistemática trazida pela IN SRF nº 243/2002 devem ser cancelados de plano, tendo em vista que tal sistemática constitui uma inovação ilegal em relação ao texto da Lei nº 9.430/96.*

*As diferenças entre as sistemáticas da Lei nº 9.430/96 e da IN SRF nº 243/2002 acabam por gerar resultados distintos para o mesmo cálculo do preço de transferência segundo o método PRL60. Como resultado, despesas que são dedutíveis segundo uma sistemática passam a ser indedutíveis segundo a outra.*

*Diante dessa divergência de sistemáticas, é inconteste a prevalência da sistemática estabelecida pelo texto legal (Lei nº*

9.430/96), em razão do princípio constitucional da estrita legalidade em matéria tributária.

A MP nº 478/2009, que não foi convertida em lei, tentou incluir, no corpo da Lei nº 9.430/96, a sistemática de cálculo prevista apenas na IN SRF nº 243/2002.

Para a impugnante é claro que o intuito do legislador, ao editar a referida MP, foi o de criar uma disciplina jurídica nova, cuja vigência abrangeria apenas os fatos posteriores à sua entrada em vigor (ou, melhor dizendo, fatos ocorridos a partir do ano seguinte à conversão da MP nº 478/2009 em lei, em atenção ao disposto no artigo 62, §2º da CF/88).

Essa também é a conclusão a que se chega a partir da leitura da Exposição de Motivos da MP nº 478/2009, que indica a necessidade de “instituir, em dispositivo legal, essas medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa”.

Com isso, fica evidente que a sistemática de cálculo do método PRL60 prevista na IN SRF nº 243/2002 somente poderia prevalecer se a MP nº 478/2009 tivesse sido aprovada pelo Congresso Nacional e, ainda assim, para fatos ocorridos após a sua edição.

A ilegalidade da referida sistemática já foi, inclusive, reconhecida pelo Poder Judiciário. Ao julgar a apelação cível nº 003404852.2007.4.03.6100/SP, o TRF da 3ª Região afastou a aplicação da IN SRF nº 243/2002 para o método PRL60 (fls. 43942/43943).

No caso em tela, a impugnante elaborou memórias de cálculo do método PRL60 relativo ao Grupo 2 (doc. 4 e doc. 13 pendrive), englobando todos os produtos fiscalizados.

Essas memórias de cálculo foram elaboradas a partir das planilhas que instruem o presente processo, de acordo com a Lei nº 9.430/96, tanto com a exclusão, como com a inclusão dos custos relativos a frete, seguro e tributos nos preços praticados, e devem servir de base para o cancelamento deste item da autuação. Note-se que os cálculos constantes dessa planilha levam em conta exatamente as mesmas premissas consideradas pela autoridade fiscal (quantidades, preços praticados, etc), apenas se distinguindo do cálculo que embasa o Auto de Infração no que se refere ao cálculo do preço-parâmetro e preço praticado.

Pela análise das planilhas acima citadas, verifica-se que os corretos cálculos dos ajustes, de acordo com o que preconiza a Lei nº 9.430/96, seja excluindo-se ou incluindo-se os montantes atinentes a frete, seguro e tributos do preço praticado dos produtos importados, acarretariam um ajuste igual a zero e, por consequência, a necessidade de exclusão de R\$ 9.029.660,71 da base de cálculo que compõe o presente Auto de Infração.

*Apenas a título argumentativo, caso prevaleça a ilegal aplicação do método PRL60 do modo como previsto na IN SRF nº 243/2002, ao menos deve ser considerada a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos do preço praticado utilizado pela autoridade fiscal para cálculo dos ajustes. Nessa hipótese deverá ser excluído da base de cálculo do Auto de Infração o valor de R\$ 1.053.356,85, de acordo com a planilha elaborada pela impugnante, ora anexada (doc. 5 e doc. 13 pendrive).*

### **GRUPO 3 – PRL20 / PRL60**

#### *Inexistência de fundamento legal para o “PRL ponderado” aplicado*

*Da análise das planilhas anexas ao Auto de Infração relativas ao Grupo 3, verifica-se que, em relação a 30 itens, a autoridade fiscal aplicou simultaneamente os métodos PRL20 e PRL60, ponderando os resultados obtidos.*

*Ocorre que o método adotado pela autoridade fiscal não encontra qualquer respaldo legal ou infralegal, motivo pelo qual não pode prosperar, sob pena de violação ao princípio da legalidade.*

*Além disso, não se pode esquecer que o artigo 18, §4º, da Lei nº 9.430/96 prevê a opção pelo método que oferecer o resultado mais favorável ao contribuinte.*

*Em vista disso, deve-se verificar se o PRL20 e o PRL60 são um método único, ou se, por outro lado, representam duas metodologias distintas. A resposta a essa questão deve ser conjugada então com premissa anterior.*

*Nesse sentido, temos que, se ambos fossem um só método, sua aplicação deveria sempre conduzir a um só resultado (preço-parâmetro), quer seja por meio da aplicação da sistemática de 20%, quer pelo uso da sistemática com margem de lucro de 60%.*

*Todavia, não é isto que ocorre. A legislação estabelece metodologias distintas para determinação das bases de cálculos das margens de lucro dos métodos PRL com margem de 20% e PRL com margem de 60%. Dessa forma cabe analisar se matematicamente eles podem ser considerados como métodos equivalentes para determinar o preço-parâmetro.*

*O método PRL20 é aplicado no processo de simples revenda, tendo como premissas que não há agregação de valor e que o bem importado representa 100% do valor do custo do produto vendido.*

*O método PRL60 é aplicado ao processo de produção de outro bem, tendo como premissa que há agregação de valor e que o bem importado representa apenas parte do valor do custo do produto vendido.*

*Para testar a (ausência de) identidade entre os métodos, a impugnante procedeu a um exercício ad absurdum (fls. 43946/43948), por meio do qual tentou aproximar ao máximo o PRL60 do PRL20. Considerou, para o cálculo do PRL60, a sistemática prevista na IN SRF nº 243/2002, contudo, com valor agregado igual a zero e margem de lucro de 20%.*

*Os valores dos preços-parâmetro apurados são totalmente diferentes, o que significa que, ainda que se buscasse aproximar, ao máximo, o PRL60 do PRL20, ainda sim seriam obtidos resultados diversos, o que prova que, em essência, os métodos são diferentes.*

*Dessa forma, prevendo a legislação a aplicação do método mais favorável ao contribuinte, falhou a autoridade fiscal ao combinar os preços-parâmetro e utilizá-los de forma pretensamente "ponderada", tendo em vista que não foi esta a escolha positivada na legislação brasileira.*

*Ademais, no "Perguntas e Respostas de 2005", na questão 685, a própria Receita Federal reconhece que os métodos são distintos.*

*Embora tenham a mesma denominação, o PRL com margem de 20% e o PRL com margem de 60% se caracterizam, matematicamente, como métodos distintos. E, sendo métodos distintos, conforme disposto no § 4º do artigo 4º da Lei nº 9.430/96, deve ser aplicado o método mais favorável. Portanto, na hipótese de serem aplicáveis ambos os métodos, deve ser considerado como dedutível o maior valor apurado, não podendo em hipótese alguma ser efetuada a média ponderada dos diferentes preços-parâmetro apurados, como foi efetuada pela fiscalização.*

*Uma prova eloqüente da diferença entre os métodos é o fato de a MP nº 478/2009 ter tentado criar um único método (Preço de Venda Menos Lucro PVL) para substituir o PRL20 e o PRL60. Tal providência legislativa (que não mais vigora, já que a MP não foi convertida em Lei), incluía não apenas a mudança de margem, mas, sobretudo, a unificação das sistemáticas de cálculo, o que, com efeito, não se justificaria se os métodos fossem equivalentes.*

*Em vista de todo o exposto, a impugnante requer, caso não seja inteiramente cancelada a autuação acerca do Grupo 3, por falta de norma a amparar o PRL Ponderado, sejam considerados os cálculos anexos, que, contemplando sempre o maior preço-parâmetro, como manda o § 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, aponta a inexistência de ajuste (doc. 6 e doc. 13 pendrive).*

*Como consequência, deve ser excluído da base de cálculo do Auto de Infração o montante de R\$ 6.166.645,66.*

*Note-se que a citada planilha apresenta o preço-parâmetro dos produtos sujeitos ao método PRL60 calculados pela sistemática da Lei nº 9.430/96, bem como os preços praticados sem a inclusão dos valores referentes a tributos, frete e seguro.*

*Na hipótese de se entender que a sistemática da lei não deve prevalecer para o cálculo do PRL60, o que se admite apenas a título argumentativo, ainda assim a revisão do PRL Ponderado levaria a um resultado muito diverso daquele descrito no Auto de Infração. A apuração de ajustes de preços de transferência para o Grupo 3, efetuada quanto ao PRL60, de acordo com a IN SRF nº 243/2002, e, como postulado acima, sempre com a consideração do maior preço-parâmetro apurado, e do preço praticado sem inclusão de frete, seguro e tributos, apontaria um ajuste de apenas R\$ 172.151,08 (doc. 7 e doc. 13 pendrive). Nesse cenário, a base de cálculo do Auto de Infração haveria de ser reduzida de R\$ 5.994.494,59.*

*Em caráter ainda mais subsidiário, considere-se a situação em que é afastada tanto a aplicação do PRL60 pelo método previsto na Lei nº 9.430/96 para o cálculo dos preços-parâmetro dos produtos utilizados na produção, como também a não inclusão dos valores de frete, seguro e tributos nos preços praticados. Nesse cenário, ainda permaneceria a incorreção do PRL Ponderado e a necessidade de sua revisão, com a aplicação tão somente do maior preço-parâmetro apurado (entre PRL60 e PRL20). Ao se expurgar esse vício do lançamento, a diferença a ser excluída da base de cálculo autuada seria de R\$ 5.797.416,30, conforme planilha anexa à presente Impugnação (doc. 8 e doc. 13 pendrive).*

*Por fim, na remota eventualidade de ser desconsiderada a adoção do cálculo pelo método do PRL mais benéfico, considerando-se legal o cálculo do PRL relativo ao "Grupo 3" pelo "Método PRL Ponderado", ter-se-ão três possíveis cenários que inevitavelmente ocasionarão a redução da base de cálculo do presente Auto de Infração, a saber:*

*a) caso prevaleça o cálculo do preço-parâmetro dos produtos sujeitos ao método PRL60 da forma prevista na Lei nº 9.430/96, bem como a exclusão do custo correspondente a frete, seguro e tributos no cálculo dos preços praticados, a base de cálculo, mesmo com o cálculo ponderado, deverá ser reduzida do montante de R\$ 6.141.212,20, já que o ajuste para fins de preços de transferência dos produtos importados será de apenas R\$ 25.433,46, conforme planilha de cálculos elaborada pela impugnante (doc. 9 e doc. 13 pendrive);*

*b) prevalecendo o disposto na Lei nº 9.430/96 no cálculo do preço-parâmetro dos produtos sujeitos ao método PRL60, entretanto com a inclusão dos custos de seguro, frete e tributos no cálculo dos preços praticados, deverá a base de cálculo da autuação ser reduzida em R\$ 6.056.176,40, uma vez que o ajuste aplicável seria de apenas R\$ 110.469,26 (doc. 10 e doc. 13 - pendrive);*

*c) subsistindo a aplicação do método previsto na IN 243 para aplicação do PRL60 no cálculo do preço-parâmetro dos produtos utilizados na produção, porém com a exclusão*

*dos valores de frete, seguro e tributos dos preços praticados, haveria de ser reduzido o montante de R\$ 532.572,70 da base de cálculo do Auto de Infração, atinente ao Grupo 3, conforme cálculos elaborados pela impugnante (doc. 11 e doc. 13 pendrive).*

### **MÉTODO CPL**

*A impugnante apresentou à autoridade fiscal elementos relativos à aplicação do CPL para 95 produtos. Essa apuração foi rejeitada para alguns produtos, sob a alegação de que a documentação apresentada não seria suficiente para a comprovação do preço-parâmetro.*

*Ocorre, contudo, que a autoridade fiscal não tem razão quanto à rejeição do método CPL para diversos itens, como se passa a demonstrar:*

#### **Itens do Grupo 1**

*As principais justificativas invocadas pela autoridade fiscal para negar a aplicação do CPL para esses itens foram (i) a não apresentação de invoices relativas aos insumos utilizados na produção; e (ii) a não apresentação de planilha de custos com a discriminação dos insumos de produção.*

*A primeira justificativa, invocada quanto aos seguintes produtos do Grupo 1: 0001218774; 0445020002; 0445224009; 0204001777; 0204001776; e F000DV0100, não se sustenta.*

*Não há, seja na Lei nº 9.430/96, ou mesmo na IN SRF nº 243/2002, qualquer dispositivo que preveja a obrigatoriedade de apresentação de invoices referentes à aquisição de insumos utilizados para a produção dos produtos importados. Ao contrário, os §§ 2º e 3º do artigo 13 da IN SRF nº 243/2002 exigem apenas a "demonstração" do custo de produção com base em "dados" disponibilizados pelas unidades produtoras.*

*A leitura do dispositivo evidencia, com clareza, a extensão do ônus que incumbe ao contribuinte quanto à aplicação do CPL: demonstrar, com base em dados da unidade produtora, os custos de produção. É claro que a autoridade fiscal pode verificar a procedência dos dados apresentados, e inclusive, se for o caso, questioná-los.*

*Mas tal verificação, bem como a elaboração de eventual questionamento, constituem ônus da fiscalização, não do contribuinte.*

*A autoridade fiscal, se quiser, pode realizar as diligências que achar necessárias, produzindo prova, a partir de documentos hábeis e idôneos, acerca da incorreção dos dados disponibilizados pelo contribuinte. Mas não pode a autoridade fiscal afirmar que a não apresentação, pelo contribuinte, de uma prova cuja produção lhe incumbiria, impossibilitaria a aplicação do CPL.*

*Quando isso acontece, emerge evidente a inversão do ônus da prova, que não encontra respaldo no ordenamento tributário brasileiro. Assim, não pode a autoridade fiscal penalizar o contribuinte pela falha na realização do seu próprio trabalho.*

*Essa ilegal inversão do ônus da prova ocorreu no caso presente, no que tange aos produtos acima relacionados. A autoridade fiscal não produziu qualquer prova capaz de elidir a demonstração apresentada pela impugnante, e, não se contentando com isso, atribui à impugnante um ônus probatório que a legislação não impõe a esta.*

*Ressalte-se que a demonstração preparada e apresentada pela impugnante baseia-se em dados hábeis a evidenciar o custo de produção, extraídos dos registros contábeis das unidades produtoras. Nesse sentido, a matriz da impugnante apresenta declaração (doc. 12) atestando que os dados a que se refere a IN SRF nº 243/2002 foram apresentados adequadamente.*

*A ausência de apresentação de invoice, nesse contexto, é absolutamente irrelevante para a aplicação do CPL, pois os requisitos legais e regulamentares atinentes a esse método foram observados e cumpridos pela impugnante.*

*Subsidiariamente, ainda que se considerasse essencial a apresentação das invoices pela impugnante, o CPL não poderia ter sido rechaçado quanto ao produto 0445224009. A impugnante apresentou, para esse item, invoices correspondentes a 75% dos insumos consumidos na produção. Em vista disso, na pior das hipóteses, a autoridade fiscal poderia ajustar a aplicação do CPL para que contemplasse 75% do preço-parâmetro correspondente. Mas não estaria autorizada, a autoridade fiscal, a ignorar todo o custo de produção, porque os 75% comprovados continuam tendo essa natureza. Assim, ainda que considerasse um preço-parâmetro menor, a autoridade fiscal deveria aceitar o CPL para esse produto, por não contar com autorização legal, ou regulamentar, para adotar postura diversa.*

*A segunda justificativa (não apresentação de planilha de custo com detalhamento dos componentes) foi invocado quanto aos produtos 0445020002, 0204001777, 0204001776, 1280516062 e F000DV0100. Essa justificativa, assim como a primeira, não procede. Para todos esses itens, a impugnante apresentou, sim, a referida planilha.*

*Em 26/04/2010, a impugnante apresentou um CD à autoridade fiscal, com via eletrônica da planilha de produção dos produtos aos quais estaria sendo aplicado o CPL.*

*Nessa planilha, encontram-se claramente descritos os componentes e o custo de produção dos itens acima relacionados, conforme sintetizado às fls. 43954/43955.*

*Para facilitar a consulta da mencionada planilha, a impugnante a apresenta, novamente, em meio eletrônico (doc. 13 pendrive).*

*Em vista do exposto, o segundo argumento da autoridade fiscal, acima refutado, não deve produzir qualquer efeito.*

*Do exposto aduz-se, por conseguinte, que o CPL relativo aos produtos do Grupo 1, rejeitado pela autoridade fiscal, deve ser acolhido, e servir de base para o cálculo dos ajustes de preços de transferência.*

#### Itens do Grupo 2

*Os dois argumentos acima combatidos também foram invocados pela autoridade fiscal quanto a produtos do Grupo 2. Do mesmo modo que o ocorreu com o Grupo 1, eles não se mostram hábeis a justificar a rejeição do CPL.*

*O primeiro argumento (não apresentação de invoices) foi invocado, pela autoridade fiscal, para os seguintes produtos do Grupo 2: 1397220406 e 1587410674. A manutenção do CPL para esses produtos decorre das razões já expostas acima, ao tratar do Grupo 1.*

*Deve-se notar também, em caráter subsidiário, que, mesmo que a apresentação das invoices fosse ônus do contribuinte, a desconsideração total do custo de produção comprovado não seria aceitável. Para ambos os produtos acima apontados, a impugnante apresentou documentos correspondentes a parcela substancial dos insumos utilizados na produção. O valor comprovado possui natureza de custo de produção, e, como tal, serve de lastro à aplicação do CPL. Portanto, no pior cenário, deverá a autoridade fiscal ter aplicado o CPL com preço-parâmetro proporcional ao montante de insumos comprovado.*

*A segunda justificativa (não apresentação de planilha de custo com detalhamento dos componentes) foi invocado quanto aos produtos 0271130115, 1280300941, 3133435070, 1245131817, 1245131781, 0270300113, 1395106887, 9000073397 e 1245136709. Essa justificativa, assim como a primeira, não procede. Para todos esses itens, a impugnante apresentou, sim, a referida planilha.*

*Em 26/04/2010, a impugnante apresentou um CD à autoridade fiscal, com via eletrônica da planilha de produção dos produtos aos quais estaria sendo aplicado o CPL (doc. 13 pendrive).*

*Nessa planilha, encontram-se claramente descritos os componentes e o custo de produção dos itens acima relacionados, conforme sintetizado às fls. 43956/43957.*

*Com relação ao produto 1245139942, a autoridade fiscal rejeitou o CPL porque o documento apresentado não teria sido vertido para o vernáculo. Para afastar essa conclusão, a impugnante apresenta o documento traduzido para o português, pelo que o CPL deve ser aceito para esse item (doc. 14).*

*Por fim, a autoridade fiscal afirmou, com relação ao produto 1264486380, que não teria havido fabricação. Resta concluir,*

*então, que ele foi objeto de compra e revenda, as quais, se realizadas, qualquer delas, junto a partes não relacionadas, permitiria a aplicação do PIC.*

*É exatamente isso que ocorre. A impugnante localizou invoice referente à operação envolvendo esse item, praticada com parte independente (doc. 15). Assim, ainda que não fosse aplicável o CPL, haveria de seu utilizado o PIC (método mais favorável ao contribuinte), cujo controle de preços de transferência dar-se-ia conforme sintetizado à fl. 43957 (demonstrativo indicando preço praticado = R\$ 5,26; preço-parâmetro = R\$ 5,85; e ajuste = R\$ 0,00).*

### Itens do Grupo 3

*Para a rejeição do CPL aplicado aos itens do Grupo 3, a autoridade fiscal invocou os mesmos argumentos, que, pelas mesmas razões acima expostas, devem ser afastados.*

*No caso dos itens 2418559045, 0280142360 e 9121080278, a autoridade fiscal asseverou não terem sido apresentadas invoices relativas aos insumos respectivos. Como já visto, essa inversão do ônus da prova não autoriza a desconsideração do CPL.*

*No caso dos itens 0280142360, F00M116213, F00M1164213, F000AL1193, 9121080278, F00M116248, F000AL1312, F00M126441, 9001081086 e F00M126241, a autoridade fiscal repetiu, impropriamente, a alegação de que não teria sido apresentada planilha de custos. Como se verifica do exame da planilha apresentada pela impugnante durante a auditoria fiscal (doc. 13 pendrive), todos os itens acima indicados encontram-se ali contemplados, com a descrição dos seus componentes e custos (respectivamente, nas linhas 272 e ss.; 575; 553; 290 e ss.; 529 e 530; 297; 249 e ss.; 254; 246 e ss.; e 237).*

*Deve, portanto, ser restabelecida a aplicação do CPL para os produtos acima referidos.*

### Itens submetidos ao PIC

*No que tange aos produtos 1005001198 e 146513724, a autoridade fiscal desconsiderou o CPL, aplicando o PIC. O ajuste correspondente foi chamado, na parte relativa ao PIC, de "Ajuste SRF", totalizando R\$ 499.063,58.*

*Esse ajuste deve ser reduzido, uma vez que as justificativas invocadas pela autoridade fiscal para a rejeição do CPL, quanto ao produto 1005001198, não se sustentam. A autoridade fiscal afirmou, quanto a esse produto, não ter sido apresentado comprovante de aquisição de um dos insumos de produção, o qual corresponderia a 44% do custo total. Como visto acima, essa alegação, por implicar ilegal inversão do ônus da prova, não legitima a rejeição do CPL, mormente porque a demonstração exigida pela legislação foi devidamente*

apresentada pela impugnante (vide doc. 13 pendrive, linhas 572 e ss.).

Ainda que não fosse por isso, o procedimento da autoridade fiscal com relação a esse produto haveria de ser revisto porque não é verdade que o insumo, cuja invoice não foi apresentada, representa 44% do custo de produção. Como se pode verificar da planilha de custos apresentada pela impugnante (doc. 13 pendrive), o produto 1005001198 é produzido a partir de 3 insumos, utilizados em proporções diferentes para a fabricação de cada unidade:

(...)

O insumo 1005001197, aquele cuja invoice não foi apresentada à autoridade fiscal, é utilizado à razão de uma peça para cada unidade produzida. Os demais insumos são utilizados à razão de 6 peças por unidade produzida. Nesse contexto, deve-se calcular o impacto daquele insumo no custo total de cada unidade produzida considerando-se as razões de utilização de cada insumo. Após esse procedimento, constata-se que, por ser utilizado numa razão bem menor que a dos demais insumos, o insumo 1005001197 corresponde a apenas 11,5% do custo de produção.

Em vista disso, não se justifica, em absoluto, a descon sideração do CPL aplicado quanto ao produto 1005001198. Na pior das hipóteses, o que se admite apenas a título argumentativo, a autoridade fiscal deveria considerar a parcela do preço-parâmetro apurado pela CPL proporcional à parcela comprovada dos insumos de produção (89,5%). Mas, descon siderar totalmente o custo de produção, com o fito de afastar o CPL, é conduta de que a autoridade fiscal não poderia lançar mão.

Deve, portanto, ser reduzido o "Ajuste SRF" referente ao PIC, e o restabelecimento da aplicação do CPL ao produto 1005001198.

### **NECESSIDADE DE DEDUÇÃO INTEGRAL DOS VALORES JÁ ADICIONADOS**

Para determinar a base de cálculo do lançamento, a fiscalização considerou apenas uma parte dos valores que foram originalmente adicionados ao lucro tributável da impugnante a título de ajustes de preços de transferência.

A justificativa para se descon siderar a adição da quantia de R\$ 1.954.497,04 ao lucro tributável consistiria na impossibilidade de se verificar, a partir dos cálculos originais que embasaram o preenchimento da DIPJ/2006, os ajustes atribuídos a produtos não identificados.

A impugnante informou à fiscalização que, devido à troca dos sistemas informatizados, perderam-se as memórias de cálculo

*relacionadas a diversos produtos considerados quando da elaboração da DIPJ/2006.*

*Como não conseguiu vincular o restante dos ajustes descritos na DIPJ/2006 da impugnante a produtos específicos, decidiu a fiscalização ignorar tais ajustes, sob a simples afirmação de que "a legislação prevê o cálculo de preço de transferência produto a produto"*

*Esse procedimento não se sustenta, porque inexistente base legal que autorize a "glosa" de uma adição ao lucro tributável. Feita a adição ao lucro tributável, a autoridade fiscal não está autorizada a ignorá-la.*

*Ademais, ainda que fosse necessária a vinculação do ajuste com um ou outro produto para a validação da adição, tal vinculação seria tarefa cujo ônus incumbiria à fiscalização. Sabendo que existia uma adição já efetuada, deveria a fiscalização ter adotado as providências que entendesse necessárias para o cômputo dos ajustes declarados.*

*Não bastasse o incorreto procedimento adotado pela autoridade fiscal ao desconsiderar os ajustes realizados pela impugnante sob a justificativa de que deveriam ter sido vinculados produto a produto, também se equivocou com relação àqueles produtos discriminados e identificados em sua DIPJ.*

*Isto porque, com relação a tais produtos, a autoridade fiscal considerou os ajustes calculados pela impugnante somente até o limite do ajustes calculados por ela própria, desconsiderando, contudo, as diferenças que igualmente teriam sido adicionadas ao lucro tributável pela impugnante.*

*Ora, ainda que se considerem corretos os cálculos realizados pela fiscalização, fato é que as diferenças dos ajustes realizados pela impugnante já foram devidamente adicionadas ao lucro tributável e levadas à tributação no ano-calendário de 2005, não podendo ser "glosadas" pelo bel prazer da autoridade fiscal, mormente por inexistir qualquer previsão legal para tanto.*

*Pois bem. Sendo certo que a glosa de uma adição afigura-se absurda, devem ser abatidos da base de cálculo do presente lançamento, além dos ajustes originais da DIPJ já aceitos pela autoridade fiscal (R\$ 798.009,91), o montante de R\$ 428.953,64, correspondente à diferença entre os cálculos realizados pela fiscalização e os cálculos da impugnante para os produtos identificados pela autoridade fiscal na DIPJ da impugnante, bem como o valor de R\$ 727.533,49, relativo a produtos não identificados em DIPJ, uma vez que já adicionados ao lucro tributável de 2005.*

### **CONCLUSÕES**

*Às fls. 43962/43965, a impugnante apresenta uma síntese de seus argumentos de defesa.*

**PEDIDO**

*Por todo o exposto, requer a impugnante que o Auto de Infração seja integralmente cancelado.*

*Requer, ainda, que todas as intimações e notificações a serem feitas, relativas às decisões proferidas neste processo sejam encaminhadas aos seus procuradores, com cópia à impugnante.*

**DO PAGAMENTO PARCIAL**

*Conforme informação de fl. 52988, houve pagamento parcial dos tributos (fl. 52985), tendo sido o sistema atualizado, conforme extrato de fls. 52986/52987, a seguir sintetizado (valores em reais):*

*(...)*

Examinadas as razões de defesa a DRJ de origem julgou improcedente a impugnação em acórdão assim ementado:

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

*Ano-calendário: 2005*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.*

*Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.*

*MÉTODO PRL60. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.*

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

*MÉTODO PRL. REVENDA E PRODUÇÃO. PREÇO-PARÂMETRO. MÉDIA PONDERADA.*

*Nos casos em que os insumos importados de pessoas vinculadas são em parte revendidos e em parte aplicados no processo produtivo, ao se eleger o PRL como método de apuração, o preço-parâmetro será o preço médio ponderado resultante da aplicação do método PRL, com margem de 20%, na hipótese de revenda, e do método PRL, com margem de 60%, na hipótese dos insumos aplicados na produção.*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. OPÇÃO PELO MÉTODO.*

*Após o início do procedimento fiscal, não cabe mais ao contribuinte alterar o método utilizado na DIPJ para determinação dos ajustes decorrentes da legislação dos preços de transferência.*

*MÉTODO CPL. FALTA DE COMPROVAÇÃO.  
DESQUALIFICAÇÃO.*

*Correta a desqualificação do método CPL quando o contribuinte não logra comprovar o custo médio de produção do produto, maculando toda a apuração do correspondente preço-parâmetro.*

*AJUSTES DA DIPJ. APURAÇÃO PRODUTO A PRODUTO.*

*Os ajustes de preços de transferência devem ser apurados produto a produto, de modo que dos ajustes recalculados pela fiscalização devem ser deduzidos apenas os ajustes da DIPJ relativos a esses itens e não a totalidade constante da DIPJ apurando-se eventual diferença tributável, relativa a apenas esses itens. Eventual ajuste a maior na DIPJ de um determinado produto não pode ser utilizado para compensar ajustes a menor calculados pela fiscalização relativos a outros produtos.*

*CSLL. DECORRÊNCIA.*

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

Irresignada com a decisão de primeiro grau, a contribuinte interpôs recurso voluntário onde, em síntese, reproduz os argumentos aduzidos na impugnação ao lançamento.

Por fim, a PGFN apresentou contrarrazões ao voluntário reforçando os argumentos expostos pela autoridade lançadora e pela DRJ e de origem.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

### **1) Da Admissibilidade do Recurso**

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dele deve-se tomar conhecimento.

### **2) Do Método PRL**

Conforme visto no relatório, a contribuinte adotou o método do preço de revenda menos lucro (PRL) para determinar os preços de transferência relativos a diversos bens importados junto a pessoas vinculadas residentes no exterior. De acordo com o demonstrativo de fl. 4822 e ss., foram no total:

a) 64 tipos de produtos importados destinados exclusivamente à revenda, sendo neste caso adotada a margem de lucro de 20% (PRL20);

b) 165 tipos de produtos importados destinados exclusivamente à aplicação na industrialização de outros bens, sendo neste caso adotada a margem de lucro de 60% (PRL60);

c) 134 tipos de produtos importados cuja destinação foi em parte a revenda e em parte a aplicação na industrialização de outros bens. Neste caso foi adotada a média ponderada com margem de lucro de 20% e de 60%, conforme a destinação dos produtos importados tenha sido, respectivamente, a revenda ou a aplicação na industrialização de outros bens.

A seguir serão examinadas as alegações da recorrente acerca da aplicação do método PRL.

## 2.1) Da Inclusão dos Valores de Frete, Seguro e Tributos sobre a Importação

Ao auditar os cálculos dos preços de transferência segundo o método PRL, a autoridade verificou que a contribuinte deixara de agregar ao preço de aquisição (FOB) de cada produto importado os valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Por entender que tal conduta violou o disposto no art. 4º, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, promoveu a inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado.

Em sua defesa a recorrente alega, primeiramente, que a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado macula o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96.

Pois bem, sobre o assunto o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 assim prescreve:

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

(...)

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

*a) dos descontos incondicionais concedidos;*

*b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*c) das comissões e corretagens pagas;*

*d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*

*1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)*

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

(...)

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

(...)

O art. 18, *caput*, estabelece que o custo sujeito a ajuste em razão da regra de preços de transferência é o preço de aquisição do produto importado junto à pessoa vinculada residente no exterior.

Por sua vez, o parágrafo 6º da norma estabelece que o preço praticado é o preço de aquisição do produto acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Isso posto, ao contrário do alegado pela recorrente, o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 expressamente estabelece que no preço praticado incluem-se os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Argumenta a recorrente, também, ser incorreta a interpretação de que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 estabeleça a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado. Afirma que, como os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não decorrem de operações com pessoas ligadas, não podem ser eles afetados por ajustes relativos a preços de transferência.

Quanto a essa alegação há que se dizer, em primeiro lugar, que a recorrente não logrou êxito em demonstrar adequadamente o papel que, em sua interpretação, desempenha o parágrafo 6º da norma o qual, como dito antes, expressamente estabelece que no preço praticado incluem-se os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Dito de outro modo, a “interpretação” do art. 18 defendida pela recorrente, a meu ver, não se sustenta como interpretação propriamente dita, nos exatos termos em que esse vocábulo é compreendido no âmbito da Ciência do Direito<sup>1</sup>.

Mas digamos que, de fato, também seja possível interpretar-se o art. 18 da Lei nº 9.430/96 do modo sustentado pela recorrente, ou seja, no sentido de que os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não integram o preço praticado.

Nesse hipótese teríamos, então, duas interpretações possíveis da mesma norma e, em sendo assim, haveríamos de verificar qual das duas é a interpretação “correta”. E será considerada “correta” aquela que melhor atender aos métodos de hermenêutica jurídica acolhidas pelo Direito. Passemos então a examinar as duas interpretações quanto à sua correção.

No que concerne à interpretação proposta pela recorrente, percebe-se ser ela fruto de um componente finalístico, qual seja, que as normas de preço de transferência têm como finalidade regular operações realizadas entre pessoas residentes no país e pessoas a ela ligadas, residentes no exterior. Em assim sendo, não seria finalidade da norma regular operações de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação pois, via de regra, não são elas realizadas entre pessoas vinculadas.

<sup>1</sup> Sobre o conceito de interpretação jurídica e seus limites vide, por todos, Karl Larenz *in* Metodologia da Ciência do Direito, 3ª ed., pg. 439 e ss. 2.200-2 de 24/08/2001

Ocorre que, ao contrário do afirmado pela defesa, a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado não significa que tais operações estejam sendo submetidas às regras de preços de transferência. Mais especificamente, apesar de tais valores integrarem o preço praticado, não são eles objeto de adição ao lucro real.

Não é demais lembrar que tanto o preço de aquisição do produto importado, quanto valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, são custos integralmente dedutíveis na apuração do lucro líquido do período. A adição ao lucro real, a título de preços de transferência, limitar-se-á à diferença positiva verificada entre o preço praticado e o preço parâmetro.

Como se verá adiante, os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação entram no cálculo do preço praticado apenas para fins de possibilitar sua comparação com o preço-parâmetro calculado segundo o método PRL, pois neste também estão incluídos os mesmos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Isso posto, a interpretação proposta pela contribuinte não se sustenta pois a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado de modo algum significa que tais operações estejam sendo submetidas a controle por preços de transferência.

Por outro lado, a interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96, albergada pelo art. 4º, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, e empregada pela autoridade fiscal no caso sob exame, também é fundada em um componente finalístico, qual seja, possibilitar a comparação entre preço praticado e preço-parâmetro, conforme já adiantado acima.

A questão da comparabilidade entre o preço praticado na importação de produtos junto a pessoas vinculadas, e aquele que seria praticado em operações entre pessoas não vinculadas, está no cerne do princípio do *arm's length*. Tanto é assim que o *OECD Transfer Pricing Guidelines* dedica todo o seu capítulo III ao exame desta matéria. De fato, o objetivo da comparação entre o valor de uma transação realizada entre pessoas vinculadas, e o valor da mesma transação realizada entre pessoas não vinculadas, é a identificação do quanto a vinculação afetou o valor da transação sob exame.

Tendo sido inspirado no princípio do *arm's length*, o art. 18 da Lei nº 9.430/96 não poderia ser corretamente interpretado acaso não fosse dada a devida importância à questão da comparabilidade entre o preço praticado e o preço-parâmetro.

No caso do método PRL o preço-parâmetro inclui os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Tomemos, por exemplo, o método PRL aplicado à simples revenda de produtos importados junto a pessoas vinculadas (PRL20). As conclusões a seguir, entretanto, valem igualmente para o caso de o bem importado ser empregado na industrialização de outro produto (PRL60).

Pois bem, o pressuposto para o emprego do PRL20 é que o produto seja revendido a uma pessoa não vinculada, em condições de livre mercado. Em transações entre pessoas não vinculadas e em condições de livre mercado, é lícito pressupor que o revendedor (no caso, a contribuinte) procurará obter uma remuneração por sua atividade, ou seja, procurará obter lucro. O PRL20 estipula que a margem bruta de lucro em tais condições é de 20% o que, em verdade, é uma taxa bastante baixa pois implica uma margem de lucro líquido para o

empresário bem inferior a 20%, haja vista a necessidade de dedução de despesas administrativas, despesas com vendas etc.

A partir, então, do preço de revenda do produto, deduzido da margem bruta de lucro de 20% prevista em lei, chega-se ao custo estimado de aquisição produto numa operação entre pessoas não vinculadas, ou simplesmente preço-parâmetro PRL20. Note-se que, assim calculado, esse custo (o preço-parâmetro PRL20) inclui não só o preço estimado de aquisição do produto (FOB), como também os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação deste produto. Resumindo, preço-parâmetro PRL20 é um preço CIF + Trib. s/imp.

Isso posto, a comparação direta entre o preço de aquisição do produto junto à pessoa vinculada (preço da declaração de importação - FOB) e o preço-parâmetro PRL20 (CIF + Trib. s/imp), como quer a recorrente, seria de todo inútil ao fim a que se destina a lei de preços de transferência, qual seja, verificar, mediante comparação entre aqueles preços, se a contribuinte está, ou não, reduzindo artificialmente o lucro apurado no Brasil por meio de aquisições de produtos junto a sua vinculada no exterior a preços superiores aos de mercado.

Nesse sentido, para corretamente comparar-se o preço de aquisição com o preço-parâmetro PRL-20, é necessário que ambos estejam em pé de igualdade. Para tanto, apenas para efeito dessa comparação, é necessário, adicionar-se ao preço de aquisição (preço da declaração de importação - FOB), os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Fazendo isso obteremos o preço praticado de que cuida o parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

O importante é ter em conta que, como dito antes, os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não foram glosados pela autoridade. O que o auditor fez foi adicionar ao lucro líquido, para apuração do lucro real, a parcela do preço de aquisição do produto excedente ao preço que o produto seria adquirido em condições de mercado.

Os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação integraram tanto o preço praticado como o preço-parâmetro, com vistas a possibilitar a comparação entre ambos. Poderiam, ainda, não compor nem o preço praticado nem o preço-parâmetro, tal como recomendado pelo *OECD Transfer Pricing Guidelines*, que o resultado da adição ao lucro real seria o mesmo.

O que não se admite, nem sob o ponto de vista jurídico, nem sob o ponto de vista lógico, é realizar-se uma comparação entre preço praticado e preço-parâmetro em que os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação estejam incluídos neste, mas não naquele, ou vice-versa. Ou bem são incluídos em ambos (como prevê o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96), ou bem não são incluídos em nenhum dos dois (como sugerido no *OECD Transfer Pricing Guidelines*).

Três outros argumentos levantados pela defesa com vistas a sustentar a sua tese merecem breve comentário.

O primeiro diz respeito à suposta “neutralidade” dos preços de transferência sugerida no acórdão nº 108-09763. Nesse sentido, admitido pela Oitava Câmara do extinto Conselho de Contribuintes que o parágrafo 6º determina a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado, mas tendo em conta a

necessária “neutralidade” dos preços de transferência, aquele órgão julgador entendeu que tais valores também deveriam ser adicionados ao preço-parâmetro.

Ocorre que, como visto acima, no preço-parâmetro PRL20, determinado segundo o disposto no art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, já estão incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Incluí-los novamente, como sustentou aquela Câmara, além de não encontrar amparo legal, importará, isso sim, em uma quebra de “neutralidade” entre o preço praticado e o preço-parâmetro PRL, decorrente da dupla inclusão, neste último, dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

O segundo argumento, exposto pela recorrente em forma de um exemplo numérico, trata da hipótese em que o preço de aquisição (FOB) do produto importado junto à pessoa vinculada é igual a zero. Em seu exemplo a interessada traz as seguintes informações:

- a) preço de aquisição do produto importado: R\$ 0,00;
- b) valores de frete (R\$ 6,00), seguro (R\$ 6,00) e tributos sobre a importação (R\$ 10,00), totalizando: R\$ 22,00;
- c) preço-praticado: R\$ 22,00 (= “a” + “b”);
- d) preço líquido de revenda do produto importado: R\$ 25,00;
- e) lucro estimado PRL20: R\$ 5,00 (= 20% \* “d”);
- f) preço-parâmetro PRL20: R\$ 20,00 (= “d” - “e”);
- g) ajuste na determinação do lucro real: R\$ 2,00 (= “c” - “f”).

Com esse exemplo a recorrente procurou demonstrar que, como o preço de aquisição do produto importado é zero, o ajuste na determinação do lucro real, no montante de R\$ 2,00, recairá sobre os valores de frete, seguro e tributos sobre a importação.

Mas repare, esse exemplo **não** se encaixa nas regras do PRL20, senão vejamos.

O método PRL20 pressupõe necessariamente que o preço de revenda seja formado em uma transação entre pessoas não vinculadas (art. 18, § 3º, da Lei nº 9.430/96). Nessas condições, ainda que a empresa tenha importado o produto de uma pessoa vinculada pelo preço de aquisição igual a zero, na revenda desse mesmo produto a uma pessoa não vinculada a empresa, por óbvio, procurará adotar um preço que reflita a oferta e a demanda desse produto no mercado. No exemplo, esse preço foi estabelecido pela recorrente como sendo de R\$ 25,00. Mas será que, em condições normais, esse seria o preço de mercado daquele produto? Para responder a essa questão é necessário examinar as demais informações contidas no exemplo da contribuinte.

Bem, se o prêmio de seguro pago pelo importador foi, de acordo com o exemplo citado, de R\$ 6,00, e supondo-se que para esse produto um percentual de prêmio de seguro absurdamente alto, digamos, de 50%, então o valor econômico do produto adquirido seria de R\$ 12,00, ainda que o preço de aquisição junto à pessoa vinculada tenha sido estabelecido em R\$ 0,00. Veja que para um percentual de prêmio de seguro mais razoável, de

10%, e sabendo-se que o prêmio de seguro informado no exemplo seguro foi de R\$ 6,00, o valor econômico do produto adquirido saltaria para R\$ 60,00.

Raciocínio semelhante pode ser empregado também ao valor dos tributos incidentes na importação do produto, que no exemplo da recorrente alcançou R\$ 10,00. Admita-se que para o produto em questão as alíquotas agregadas do II, IPI, ICMS e PIS/Cofins Importação tenham alcançado 50%. Então, em um cálculo aproximado, o valor econômico do produto adquirido seria de R\$ 20,00, ainda que o preço de aquisição junto à pessoa vinculada tenha sido estabelecido em R\$ 0,00.

Mas adotemos para o produto adquirido citado no exemplo da recorrente um valor econômico de apenas R\$ 7,00 (o que implicaria em percentuais de prêmio de seguro e alíquotas agregadas de tributos na importação ainda mais absurdamente altas e, portanto irrealistas). Imaginemos ainda que, dadas as condições de oferta e demanda deste produto no país, poderia ser ele revendido com uma margem bruta de lucro modesta, de R\$ 1,00. Voltemos então às contas:

- a) preço de aquisição do produto importado, o mesmo do exemplo original: R\$ 0,00;
- b) valores de frete (R\$ 6,00), seguro (R\$ 6,00) e tributos sobre a importação (R\$ 10,00), os mesmos do exemplo original, totalizando: R\$ 22,00;
- c) preço-praticado, o mesmo do exemplo original: R\$ 22,00 (= “a” + “b”);
- d) preço líquido de revenda do produto importado, considerando-se o valor econômico do produto adquirido, mais a margem de lucro do empresário: R\$ 30,00 (= “b” + R\$ 7,00 + R\$ 1,00);
- e) lucro estimado PRL20: R\$ 6,00 (= 20% \* “d”);
- f) preço-parâmetro PRL20: R\$ 24,00 (= “d” - “e”);
- g) ajuste na determinação do lucro real: R\$ 0,00 (= “c” - “f”). Como o preço praticado é inferior ao preço-parâmetro não há ajuste - art. 18, § 5º, da Lei nº 9.430/96.

Veja então que, fazendo com que o exemplo aludido pela recorrente atenda minimamente ao pressuposto do PRL20, segundo o qual o preço de revenda deve ser formado supondo uma transação entre empresas não vinculadas, não haveria ajuste ao lucro real, ou seja, os valores de frete, seguro e tributos sobre a importação não seriam afetados pelo cálculo dos preços de transferência, ao contrário do alegado pela defesa.

Por fim deve-se examinar o terceiro argumento, que é de ordem jurisprudencial. No caso deve-se dizer que, se é certo que o acórdão nº 108-09763, do extinto Conselho de Contribuintes, e o acórdão nº 1102-00302 do CARF, acolheram a tese proposta pela recorrente, não menos certo é que existem muitos outros julgados deste Conselho que vão ao encontro da tese defendida pela autoridade fiscal. Entre eles pode-se citar, a título exemplificativo, o acórdão nº 1402-001.379, o acórdão nº 1101-001.077 e o acórdão nº 1301-001.056.

## 2.2) Da Alegada Ilegalidade da IN SRF 243/2002 ao Regulamentar o PRL60

Alega a contribuinte ser ilegal o método PRL previsto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, no que concerne aos produtos importados destinados exclusivamente à aplicação na industrialização de outros bens (PRL60). Diz que referida ilegalidade deve-se ao fato de o mencionado ato normativo ter modificado, em prejuízo para os contribuintes, a forma de cálculo do preço-parâmetro PRL60 estabelecida no art. 18 da Lei nº 9.430/96. Assevera ainda a recorrente que o CARF é competente para declarar a ilegalidade de ato normativo expedido pela SRF.

A questão da dita ilegalidade da IN SRF 243/2002 quanto à regulamentação do PRL60 é complexa, daí porque vamos examiná-la por partes.

### **2.2.1) Da Possibilidade de Controle de Legalidade pelo CARF**

Afirma a recorrente que o CARF é competente para realizar o controle de legalidade acerca da Instrução Normativa nº 243/2002. Diz que o art. 62 do RICARF limita a competência deste Conselho apenas em relação à apreciação de inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Assiste razão á interessada. De fato, possui o CARF competência para declarar a ilegalidade de atos administrativos expedidos pela SRF. Há que se ressaltar, todavia, que a atuação do CARF não está inteiramente desvinculada da observância daqueles atos.

Explica-se: (i) havendo incompatibilidade entre a lei e o ato normativo, a ilegalidade deverá ser declarada pelo CARF; (ii) no entanto, inexistindo tal incompatibilidade, o Conselho deverá observar as disposições contidas no ato normativo, a teor do disposto nos arts. 96 e 100, I, do CTN.

### **2.2.2) O PRL60 e a Lei nº 9.430/96**

Antes mesmo de examinarmos a alegada ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 frente à Lei nº 9.430/96, questão essa que será objeto do item seguinte deste voto, é imprescindível identificarmos o que realmente estabelece a própria Lei nº 9.430/96 acerca do PRL60. Isso porque é impossível identificarmos a existência, ou não, de violação de uma lei por um ato normativo se sequer sabemos exatamente o que a lei prescreve. Partamos, então, do texto legal:

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

(...)

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

*a) dos descontos incondicionais concedidos;*

*b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

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

(...)

No caso, duas interpretações bem distintas acerca do art. 18 da Lei nº 9.430/96 vêm sendo defendidas no presente processo. A seguir, a representação matemática dessas duas interpretações, conforme equações (3A) e (3B) demonstradas, respectivamente, nos anexos 1 e 2 deste voto:

$$(3A) \text{ PParamImpB} = 40\% * \text{PLVenBP} + 60\% * \text{VA}$$

$$(3B) \text{ PParamImpB} = 40\% * \text{PLVenBP} - \text{VA}$$

No anexo 3 deste voto demonstra-se matematicamente que a interpretação proposta pela contribuinte (3A) resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas derivadas da interpretação defendida pelo Fisco (3B). No anexo 4 encontra-se uma tabela exemplificativa dessas diferenças.

A interpretação (3A), advogada pela recorrente, também vinha sendo adotada pelo próprio Fisco, inicialmente por meio da Instrução Normativa SRF nº 38/1997, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 113/2000, depois revogada pela Instrução Normativa SRF nº 32/2001, a qual manteve o mesmo entendimento sobre o assunto. Com o advento da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, o Fisco passou a refutar essa interpretação.

A interpretação (3B) é aquela que, a meu juízo, corretamente reproduz as exigências contidas no art. 18 da Lei nº 9.430/96. São ao menos dois os argumentos que sustentam essa afirmação, a saber:

#### Argumento Linguístico

Para melhor compreendermos, sob o ponto de vista meramente linguístico, o art. 18 da Lei nº 9.430/96, é necessário recordarmos que, em sua redação original, essa norma não albergava o PRL60, mas tão-somente os métodos de cálculo do preço-parâmetro PIC (inciso I), PRL com margem de 20% (inciso II) e CPL (inciso III), senão vejamos:

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

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

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

*a) dos descontos incondicionais concedidos;*

*b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*c) das comissões e corretagens pagas;*

*d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;*

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

*(...)*

O cálculo do preço-parâmetro PRL com margem de 60% só passou a ter existência jurídica a partir do advento da Lei nº 9.959/2000, que deu nova redação ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

O texto legal em sua nova redação, reconheça-se, acaso lido apressadamente, conduz à interpretação ora defendida pela recorrente, segundo a qual o valor agregado no país compõe a margem de lucro (vide equação (2A) no anexo 1).

Ocorre que uma leitura atenta do texto legal revela que o valor agregado no país não compõe a margem de lucro (vide equações (2B) e (3B) no anexo 2). Os trechos da norma abaixo negritados deixam clara essa afirmação:

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

*a) **dos** descontos incondicionais concedidos;*

*b) **dos** impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*c) **das** comissões e corretagens pagas;*

*d) **da margem de lucro de:** (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*

*1. **sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor***

*agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)*

(...)

De fato, se o valor agregado compusesse a margem de lucro, a expressão “*valor agregado no País*” contida no texto legal deveria estar precedida do artigo “o”, como abaixo simulado, e não da preposição “do”, como visto acima.

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

*a) dos descontos incondicionais concedidos;*

*b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*c) das comissões e corretagens pagas;*

*d) da **margem de lucro de**: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*

*1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda **após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e o valor agregado no País**, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)*

(...)

### Argumento Lógico-Econômico

Se sob a ótica linguística o equívoco da interpretação defendida pela contribuinte só pode ser constatado através de uma leitura mais atenta do texto legal, sob o ponto de vista lógico essa mesma interpretação revela-se manifestamente equivocada.

Veja que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 estabelece as regras para apuração do preço-parâmetro, o qual é conceituado como o preço que seria praticado na importação de um determinado bem, acaso essa operação fosse realizada entre pessoas não vinculadas.

No caso do PRL60, o preço-parâmetro do bem importado é apurado a partir do preço de venda de um determinado bem produzido no Brasil, bem esse em cujo processo produtivo foi empregado o referido bem importado, adquirido de uma pessoa vinculada no exterior.

Em outras palavras, no preço de venda do bem produzido no país logicamente está incluído o custo de aquisição do bem importado (CIF + Trib. s/imp.), o valor agregado no país e a margem de lucro do empresário (Preço de Venda = Custo do Prod. Imp. + Valor Agreg. + Margem de Lucro). É uma lógica-econômica do modelo capitalista que, na formação do preço de venda de um produto qualquer, o empresário embuta ali todos os custos incorridos, mais uma margem de lucro.

Isso posto, é lógico que, para apurar-se o preço-parâmetro do bem importado pelo PRL60, é necessário que, do preço de venda do bem produzido sejam subtraídas as

parcelas referentes ao valor agregado no país e à margem de lucro, tal como demonstrado nas equações (1B) a (3B) do anexo 2.

Ocorre que, pela interpretação defendida pela recorrente, para fins do cálculo do preço-parâmetro PRL60, o valor agregado no país, ao invés de ser subtraído do preço de venda do bem produzido, é a ele adicionado, conforme comprovam as equações (1A) a (3A) do anexo 1. Tal interpretação, evidentemente, subverte a lógica-econômica, daí porque não pode ser admitida.

Isso posto, seja com base no argumento linguístico, seja com fundamento no argumento lógico-econômico, a correta interpretação do cálculo preço-parâmetro PRL60 previsto na Lei nº 9.430/96 é aquela aqui sustentada, e representada matematicamente pelas equações (1B) a (3B) do anexo 2, e não aquela defendida pela contribuinte e representada matematicamente pelas equações (1A) a (3A) do anexo 1.

### **2.2.3) Da Alegação de Ilegalidade da IN SRF 243/2002**

Como dito anteriormente, a partir do advento da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 o Fisco abandonou a interpretação que até então vinha emprestando ao art. 18 da Lei nº 9.430/96, no que toca ao cálculo do preço-parâmetro PRL60, passando a adotar uma nova interpretação.

Alega a recorrente que essa nova interpretação é incompatível com os ditames art. 18 da Lei nº 9.430/96, devendo, portanto, ser afastada por este Conselho.

Vejam, então, o que prescreve o art. 12 da IN SRF 243/2002.

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

*I - dos descontos incondicionais concedidos;*

*II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*III - das comissões e corretagens pagas;*

*IV - de margem de lucro de:*

*a) vinte por cento, na hipótese de venda de bens, serviços ou direitos;*

*b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.*

*(...)*

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

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

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

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

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

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

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

A representação matemática do cálculo do preço-parâmetro PRL-60, segundo a Instrução Normativa SRF nº 243/2002, encontra-se no anexo 5 a este voto.

Pois bem, conforme visto no item 2.2.2 deste voto, considerada incorreta a interpretação da ora recorrente sobre o art. 18 da Lei nº 9.430/96, a questão da legalidade ou ilegalidade da IN SRF 243/2002 deve ser examinada frente à correta interpretação daquela norma, conforme representação matemática presente no anexo 2.

Isso posto, em primeiro lugar cabe destacar que o cálculo do preço-parâmetro PRL60, conforme estabelecido na IN SRF 243/2002, resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas exigidas pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96, conforme matematicamente demonstrado no anexo 6. No anexo 7 apresenta-se uma tabela com as diferenças encontradas em um exemplo hipotético.

Em segundo lugar é necessário recordar que o princípio da legalidade tributária contido no art. 150, I, da Constituição, abaixo transcrito, veda a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça, mas não veda a redução de tributo já instituído por lei.

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;*

(...)

E esse é exatamente o caso em questão, pois, como a aplicação do PRL60, conforme estabelecido pela IN SRF 243/2002, resulta em exigência de IRPJ e CSLL sempre igual ou inferior àquela decorrente da correta interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96, não há que se falar em aumento de tributo, daí porque também não há violação ao princípio da legalidade.

Ainda em relação ao cálculo do preço-parâmetro PRL60 previsto na da IN SRF 243/2002, traz a defesa um segundo argumento para afirmar sua ilegalidade.

Diz a recorrente que a Medida Provisória nº 478/2009 pretendeu incluir no corpo da Lei nº 9.430/96 a sistemática de cálculo do PRL60 prevista na IN SRF 243/2002. Explica que, como não se pode presumir que o legislador tenha criado norma jurídica desprovida de qualquer utilidade, está claro que seu intento foi o de criar uma disciplina jurídica nova para o PRL60, a qual por certo somente se aplicaria a fatos posteriores à sua publicação, observado ainda o princípio constitucional da anterioridade. Conclui, assim, que o cálculo do PRL60 previsto na IN 243 não encontrava amparo na Lei nº 9.430/96, e ademais continua sem amparo legal haja vista que a MP 478 não foi convertida em lei.

A meu ver, também aqui não assiste razão à defesa. Conforme se observa em sua exposição de motivos, a MP 478 em momento algum considera ilegal o cálculo do preço-parâmetro PRL60 previsto na da IN SRF 243. O que está dito expressamente na exposição de motivos é que a razão de estabelecer-se, em lei, o cálculo até então previsto na IN SRF 243, é a redução da litigiosidade.

### **2.3) Da Alegada Inexistência de Fundamento Legal para o “PRL Ponderado”**

Alega a defesa que nos casos em que o mesmo tipo de bem importado era, ora revendido, ora empregado na produção de outros produtos, a autoridade fiscal optou por calcular o preço-parâmetro por meio de uma ponderação entre os métodos PRL20 e PRL60.

Afirma a recorrente que tal procedimento não encontra amparo legal. Diz que o órgão julgador de primeiro grau, reconhecendo que o PRL20 e PRL60 são métodos distintos, entendeu que seria incabível a ponderação realizada pela fiscalização já que o art. 18, *caput*, da Lei nº 9.430/96 estabelece que deva ser adotado apenas um método para cada tipo de produto.

Explica que a DRJ manteve essa parte do lançamento em razão da Solução de Consulta Interna Cosit nº 30/2008, que manifesta entendimento em sentido oposto. Argumenta que a referida SCI, entretanto, é posterior à data do fato gerador sob exame e, ademais, que a adoção do entendimento ali esposado representa ofensa ao art. 146 do CTN, que veda a mudança de critério jurídico empregado pela fiscalização.

Pois bem, voltemos ao exame do art. 18 da Lei nº 9.430/96, primeiramente em sua redação original, e após na redação dada pela Lei nº 9.959/2000, que introduziu o cálculo do preço-parâmetro PRL com margem de 60%:

**Redação Original:**

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

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

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

*a) dos descontos incondicionais concedidos;*

*b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*c) das comissões e corretagens pagas;*

*d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;*

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

*(...)*

**Redação dada pela Lei nº 9.959/2000**

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

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

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

*a) dos descontos incondicionais concedidos;*

*b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*c) das comissões e corretagens pagas;*

*d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*

*1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)*

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

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

*(...)*

Novamente, o que se extrai através de um singelo exame da norma em sua redação original é que *caput* faculta ao sujeito passivo escolher um entre os três métodos de cálculo do preços-parâmetro, quais sejam, o PIC (inciso I), o PRL (inciso II) e o CPL (inciso III).

A redação dada pela Lei nº 9.959/2000 não alterou a estrutura da norma, ou seja, os métodos de cálculo do preços-parâmetro continuam a ser apenas três, quais sejam, o PIC (inciso I), o PRL (inciso II) e o CPL (inciso III).

Tanto é assim que a lei não faculta ao sujeito passivo escolher entre o PRL20 e o PRL60. A escolha se dá entre PIC, PRL ou CPL. Acaso adotado o PRL, o sujeito passivo empregará: (i) a margem de 20% se os produtos forem destinados a revenda; (ii) a margem de 60% se os produtos forem empregados na industrialização de outros bens.

Mas e quando o mesmo bem importado for empregado, em parte na produção de outro produto, e em parte para revenda? Como se trata do mesmo método (PRL), a resposta está expressamente contida no próprio art. 18, II: “média aritmética”. Exatamente como procedeu o auditor.

Por fim, em razão de sua pertinência, vale a pena transcrever o argumento trazido pela PFN em suas contrarrazões ao voluntário:

*Ora, a contribuinte defende que o PRL20 e o PRL60 são métodos completamente distintos e inconjugáveis. Isto considerado, e em sendo verdade que:*

*1. a legislação permite a adoção de apenas um preço-parâmetro (um método) para cada bem importado (artigo 18, caput);*

*2. o PRL20 não pode ser usado quando o bem é aplicado à produção;*

3. o PRL60 não pode ser usado quando o bem é revendido;

*A consequência necessária dessas premissas seria a de que quando um bem importado é destinado à produção e à revenda, não se poderia utilizar nem o método PRL20, nem o método PRL60, para calcular o preço parâmetro. As possibilidades ficariam necessariamente restritas aos métodos PIC e CPL.*

### 3) Da Desqualificação do Método CPL

De acordo com os demonstrativos finais de preços de transferência apresentados à fiscalização, a contribuinte adotou o método CPL em relação aos 95 produtos indicados no anexo ao termo de intimação nº 8.

A fiscalização desqualificou o método CPL para 35 daqueles 95 produtos, sendo que em 33 deles adotou o método PRL, e em 2 empregou o método PIC.

Em sua defesa alega a recorrente que, ao contrário do alegado pela DRJ, é cabível a apresentação de documentos após o início da ação fiscal e, também, na fase de julgamento, já que a escolha do método mais favorável é um direito da contribuinte.

#### 3.1) Da Adoção do Método mais Benéfico

Sobre a questão da utilização do método mais benéfico, ou seja, aquele que resulte na maior dedução, o art. 18, §§ 4º e 5º, da Lei nº 9.430/96 assim estabelece:

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

(...)

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

*§5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.*

(...)

Não há dúvida de que a norma sob exame atribui aos contribuintes uma faculdade de empregar o método que resulte em maior dedução. Todavia, não é possível concluir que essa norma também atribua ao Fisco, nos casos de procedimento de ofício, o dever de adotar o método que resulte em maior dedução, ou de demonstrar a impossibilidade de aplicação dos demais métodos.

O entendimento defendido pela recorrente é fruto de uma errônea interpretação *a contrario sensu* da norma em comento. De fato, da faculdade atribuída ao

sujeito passivo para escolher, dentre os três métodos estabelecidos em lei, aquele que resulte em maior dedução, não resulta, *a contrario sensu*, o dever de o Fisco, quando possível, realizar o cálculo pelos três métodos para, só então, empregar aquele mais favorável ao contribuinte.

### 3.2) Da Definitividade do Método Empregado de Ofício pela Fiscalização

No caso sob exame a autoridade fiscal afastou a aplicação do método CPL, eleito pela contribuinte, por entender que esta não logrou êxito em comprovar, mediante documentação hábil e idônea, os respectivos preços de transferência apresentados em sua memória de cálculo para os 35 produtos, conforme referido no item anterior. O lançamento foi, assim, realizado mediante a aplicação, de ofício, dos métodos PIC e PRL, uma vez que em relação a estes a fiscalização possuía os elementos necessários ao cálculo dos preços de transferência.

Todavia, junto à sua impugnação a interessada apresentou diversos documentos que, a seu juízo, atenderiam às exigências feitas pela autoridade durante a fase de fiscalização. Pediu, então, que o julgamento da lide fosse realizado tomando-se por base o método CPL, por ela originalmente adotado.

Torna-se então necessário questionar, em primeiro lugar, se a autoridade lançadora tem o poder de substituir, de ofício, o método de cálculo dos preços de transferência eleito pela contribuinte e, em caso positivo, sob que condições tal medida poderá ser adotada.

E em segundo lugar é igualmente importante questionar se o método originalmente eleito pelo sujeito passivo poderá, ou não, ser restabelecido na fase de julgamento acaso este venha a suprir os erros e omissões que levaram a autoridade a adotar, de ofício, o método distinto.

Pois bem, quanto ao primeiro ponto, a meu ver não há dúvida de que o Fisco, sob determinadas condições, poderá desconsiderar o método de cálculo dos preços de transferência originalmente eleito pela contribuinte, substituindo-o por outro. Tal competência encontra previsão expressa no art. 40 da Instrução Normativa nº 243/2002, *in verbis*:

*Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:*

*I - a indicação do método por ela adotado;*

*II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.*

*Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa. (Grifamos)*

Veja que a norma acima transcrita não só autoriza o auditor a substituir, de ofício, o método eleito pela contribuinte, como também estabelece as condições para que tal medida possa ser adotada.

Resta então examinarmos o segundo ponto, qual seja, verificar se o método de cálculo dos preços de transferência adotado originalmente pela pessoa jurídica poderá, ou não, na fase de julgamento, ser restabelecido pela autoridade julgadora em substituição ao empregado de ofício pela autoridade fiscal.

Entendo que não. Como visto anteriormente, cabe ao contribuinte exercer, até o momento de apuração do IRPJ, a faculdade de escolha do método de cálculo dos preços de transferência. A informação ao fisco acerca do método escolhido para cada produto se dará na DIPJ ou, em havendo mais do que quarenta e nove espécies distintas produtos submetidas ao cálculo dos preços de transferência, tal informação será prestada pelo sujeito passivo após o início da ação fiscal, em resposta à intimação a ele dirigida.

Iniciado o procedimento fiscal, caberá à autoridade verificar a integridade dos cálculos dos preços de transferência realizados pelo contribuinte, segundo o método por este escolhido. Referida verificação é realizada mediante apresentação dos documentos que alicerçaram o cálculo dos preços de transferência, segundo o método escolhido pelo contribuinte.

No procedimento fiscal poderá acontecer de o contribuinte, apesar de intimado para tanto, deixar de apresentar parte dos documentos exigidos pela autoridade. Nesta hipótese, de acordo com o disposto na norma acima transcrita, caberá ao auditor:

- a) decidir se a falta de apresentação desses documentos importará, ou não, em lançamento de ofício;
- b) em caso positivo, decidir se é possível a realização do lançamento de ofício com base no método de cálculo dos preços de transferência eleito pelo sujeito passivo, e;
- c) promover o lançamento de ofício com base em outro método, de acordo com as informações de que dispuser, caso não seja possível a manutenção do método eleito pelo sujeito passivo.

Assim, se a legislação autoriza a adoção da “medida extrema”, consistente na apuração do IRPJ e CSLL mediante o cálculo dos preços de transferência realizado com base em método distinto daquele eleito pelo sujeito passivo, entendo que tal “medida extrema” é definitiva. Em outras palavras, ainda que os documentos faltantes sejam apresentados na fase litigiosa do procedimento, não poderão ser eles admitidos com vistas ao restabelecimento do método eleito originalmente pelo sujeito passivo.

Não é nova a questão da irreversibilidade de método de apuração do IRPJ e CSLL empregado pela fiscalização, em substituição àquele eleito pelo sujeito passivo. Realmente, em caso de lançamento de ofício realizado segundo as regras do lucro arbitrado, a apresentação, na fase litigiosa do procedimento, dos documentos cuja falta ensejaram a adoção da “medida extrema”, não tem o condão de restabelecer a forma de apuração do tributo eleita pelo sujeito passivo (lucro real ou presumido).

Pelas mesmas razões, entendo que também não é possível retomar, na fase litigiosa do procedimento, o método de cálculo dos preços de transferência originalmente eleito pela contribuinte, no caso o CPL, ainda que esta houvesse carreado aos autos todos os elementos cuja falta de apresentação na fase de fiscalização levou a autoridade a adotar método alternativo (PIC e PRL).

Dito isso, não há como acolher o pedido da recorrente no sentido de que o presente julgamento tenha como objeto o cálculo por ela realizado com base no método CPL.

É de se verificar, entretanto, tal como se faz nos casos de arbitramento do lucro, se no caso dos presentes autos estavam, ou não, presentes as condições que levaram ao auditor adotar a medida extrema (substituir o método CPL, eleito pela contribuinte, pelos métodos PRL e PIC).

### **3.3) Das Razões da Desqualificação do CPL pelos Métodos PIC e PRL**

Como visto no item 3, a contribuinte informou à fiscalização, em resposta a intimação a ela dirigida, haver empregado o método CPL em relação a 95 produtos.

Todavia o auditor, sob as alegações apontadas no TVF (falta de apresentação de documentos, falta de apresentação de planilha de custos etc.): (i) desconsiderou o método CPL e empregou de ofício o método PRL para 33 daqueles produtos, e; (ii) desconsiderou o CPL e empregou de ofício o método PIC para 2 daqueles produtos.

Em sua defesa oral a recorrente afirmou que poderia comprovar haver apresentado à fiscalização todos os documentos necessários à comprovação do custo dos 35 produtos em questão.

A Turma, então, resolveu retirar o processo de pauta a fim de que a interessada providenciasse tal comprovação, bem como para que, em seguida, a PGFN se manifestasse sobre os documentos que seriam juntados pela defesa.

Em 29 de agosto de 2014 foi protocolizado o documento apresentado pela contribuinte e, em 23 de setembro, as contrarrazões da PGFN. Os autos, então, retornaram à apreciação da Turma.

Pois bem, pelo exame do arrazoado acostado aos autos pela recorrente é possível constatar que a defesa não logrou êxito em demonstrar que os documentos que levaram o auditor a não aceitar o método CPL para os 35 produtos foram a ele apresentados durante a fiscalização. De fato, embora afirme que tais documentos foram apresentados à fiscalização, a recorrente alude aos elementos juntados em anexo à impugnação. Vejamos a título exemplificativo, um trecho do arrazoado da recorrente:

### ***III - DA EFETIVA DEMONSTRAÇÃO DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO***

#### ***III.1. Nota preliminar***

*Antes mesmo que se proceda à demonstração que será realizada adiante, é importante reiterar que **todos** os produtos, para os quais a Recorrente apontou cálculos alternativos com base no método CPL, tiveram o seu respectivo custo devidamente*

*detalhado em planilha de abertura de custos específica que vem sendo apresentada desde o procedimento de fiscalização (Doc. 13 da Impugnação), conforme mencionado no tópico anterior.*

*A despeito de todos os esforços empreendidos pela Recorrente, os cálculos por ela elaborados foram, até o presente momento, sistematicamente ignorados. Ao que parece, não obstante os esforços de boa-fé da Recorrente em facilitar a análise pelas Autoridades Julgadoras, o pen-drive juntado aos autos não chegou a ser verificado. Para evitar que a planilha ora tratada seja, novamente, ignorada, a Recorrente optou por juntá-la, na presente ocasião, em via impressa (Doc. 01).*

*Os produtos aos quais a Recorrente se referirá, na sequência, foram todos mencionados na Impugnação administrativa apresentada (páginas 44 a 50) e no seu Recurso Voluntário (páginas 71 a 79) de modo que, ratificando o que já foi dito acima, não há argumento novo, mas, tão somente, mera elucidação de fatos já tratados.*

(...)

Ocorre que, pelo exame dos autos, é possível verificar que os documentos apresentados pela contribuinte, relativamente ao método CPL, foram todos acostados ao processo pela fiscalização.

De fato, conforme se observa no documento de fl. 35350 e ss., especialmente itens 6 a 9, a contribuinte declara estar apresentando à fiscalização diversos documentos relativos ao método CPL.

Por sua vez, no termo de constatação fiscal nº 8 (fl. 35308 e ss.), regularmente cientificado à fiscalizada, a autoridade tributária acusa o recebimento de tais documentos.

Ademais, em anexo àquele termo, elaborou demonstrativo intitulado “Quadro Documentos Método CPL” (fl. 35323 e ss.), onde aponta os documentos faltantes, os quais deveriam ser apresentados pela contribuinte com vistas a comprovar os preços de transferência calculados segundo o método CPL.

Ao final do referido termo de constatação fiscal nº 8 o auditor concede oportunidade à fiscalizada a se pronunciar sobre as observações ali contidas.

A fiscalizada, entretanto, silenciou, somente vindo a se manifestar novamente sobre o método CPL na impugnação ao lançamento.

Conforme explicado no item 3.2 deste voto, é definitiva a substituição *ex officio* do método de cálculo dos preços de transferência empregado pelo sujeito passivo. Significa dizer que, adotado método diverso pela autoridade tributária, não é possível retomar-se na fase litigiosa do procedimento o método originalmente eleito pelo sujeito passivo, ainda que este venha a apresentar na impugnação ou no recurso os documentos cuja falta de apresentação na fase de fiscalização ensejaram a adoção da medida extrema. O litígio poderá ter por objeto outras questões, como por exemplo a existência ou não das condições legais para

adoção da medida extrema, mas não será possível retomar-se o método eleito originalmente pelo sujeito passivo.

No caso sob exame, a recorrente não logrou êxito em comprovar, sequer por meio do arrazoadado juntado em agosto de 2014, que os documentos faltantes apontados no termo de verificação fiscal e no termo de constatação nº 8 já haviam sido apresentados ao longo da fiscalização.

Isso posto, deve-se manter a desqualificação do método CPL e o emprego de ofício dos métodos PRL e PIC, procedida pela fiscalização relativamente aos 35 produtos listados no TVF.

#### 4) Dos Ajustes Efetuados na DIPJ

A contribuinte ofereceu à tributação do IRPJ e da CSLL em sua DIPJ referente ao ano de 2005 R\$ 1.954.497,04 a título de ajuste relativo a preços de transferência na importação.

Entre os primeiros 49 produtos presentes na ficha 32 da DIPJ, apenas quatro contêm informação de ajuste. Há também ajuste para os produtos informados englobadamente na linha 50 da ficha 32. Em resumo, são as seguintes as informações sobre ajustes de preços de transferência prestadas na DIPJ:

NCM	Descrição	Método	Total	Ajuste
84099913	INJETOR COMMON RAIL	PRL 60	3.187.235,65	149.237,92
84133020	BOMBA DE ALTA PRESSÃO	PRL 60	1.929.404,10	483.456,54
84099913	CONJUNTO PORTA INJETOR	PRL 60	1.105.399,36	452.804,22
84099990	RAIL (TURBO DISTRIBUIDOR)	PRL 60	1.001.235,88	290.702,79
	Não Especificados (Linha 50)		220.451.805,45	578.295,57
	<b>TOTAL</b>			<b>1.954.497,04</b>

Iniciada a ação fiscal, a contribuinte apresentou novos demonstrativos de preços de transferência e informou que, em razão da descontinuação do software anterior, não mais conseguiria promover a vinculação entre esses demonstrativos e a DIPJ.

Ao final da auditoria fiscal, a autoridade apurou um ajuste no montante de R\$ 20.851.437,64 para os produtos presentes nos demonstrativos de preços de transferência apresentados pela contribuinte.

Afirma o auditor que, de acordo com a legislação de preços de transferência, o cálculo do ajuste deve ser realizado produto a produto, razão pela qual somente poderia compensar os ajustes informados na DIPJ com aqueles levantados na auditoria acaso fosse possível identificar o produto tanto na DIPJ quanto nos demonstrativos apresentados durante a fiscalização. Em assim sendo, promoveu a seguinte compensação:

Código	Descrição	Ajuste RFB	Ajuste DIPJ	Compensado
0445120002	INJETOR COMMON RAIL	0,00	149.237,92	0,00
0445020002	BOMBA DE ALTA PRESSÃO	354.491,21	483.456,54	354.491,21
0432117002	CONJUNTO PORTA INJETOR	180.330,82	452.804,22	180.330,82
0445224009	TURBO DISTRIBUIDOR	263.187,87	290.702,79	263.187,87
	Não Especificados (Linha 50)	0,00	578.295,57	0,00
<b>Total</b>		<b>798.009,90</b>	<b>1.954.497,04</b>	<b>798.009,91</b>

Realizada a compensação, o ajuste levado aos autos de infração do IRPJ e da CSLL totalizou R\$ 20.053.427,73.

Alega a recorrente que o valor compensado deveria ser o total informado na DIPJ, ou seja, R\$ 1.954.497,04, e não apenas R\$ 798.009,91.

A meu ver assiste razão à recorrente. De fato, uma vez que a autoridade fiscal apurou, para os produtos referidos na tabela acima, ajustes de preço de transferência inferiores àqueles informado pela contribuinte na DIPJ, deveria promover a compensação integral com os ajustes preços de transferência verificados na ação fiscal.

Nesse sentido, dos ajustes de preços de transferência apurados na auditoria, no total R\$ 20.851.437,64, deve-se excluir o montante de R\$ 1.954.497,04, informado na DIPJ.

## 5) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o montante das infrações apuradas (bases de cálculo do IRPJ e CSLL) de R\$ 20.053.427,73 para R\$ 18.896.940,60.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto

**Anexo 1****Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60****Representação Matemática da Interpretação Defendida pela Contribuinte**

**(1A)  $PParamImpB = PLVenBP - ML$** , onde:

-  $PParamImpB$  é o preço parâmetro, definido como sendo o preço que seria praticado na importação do bem B, se a importadora no Brasil e a exportadora no exterior fossem pessoas não vinculadas.

-  $PLVenBP$  é o preço líquido de venda do bem BP produzido pela pessoa jurídica no Brasil, e em cujo processo produtivo foi empregado o bem B, importado de pessoa vinculada no exterior. A venda de BP é realizada a pessoas não vinculadas. Ademais,  $PLVenBP$  é igual ao preço bruto de venda de BP deduzidos os descontos incondicionais concedidos, os impostos e contribuições incidentes sobre a venda, as comissões e corretagens pagas.

-  $ML$  é a margem de lucro do empresário com a venda do bem BP.

**(2A)  $ML = 60\%*(PLVenBP - VA)$** , onde:

-  $VA$  é o “valor agregado no País”

Substituindo-se  $ML$  contido na equação (1A) por  $ML$  conforme descrito na equação (2A) tem-se o seguinte:

$$PParamImpB = PLVenBP - 60\%*(PLVenBP - VA)$$

$$PParamImpB = PLVenBP - 60\%*PLVenBP + 60\%*VA$$

**(3A)  $PParamImpB = 40\%*PLVenBP + 60\%*VA$**

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real será:

**(4A)  $Adição = PPratImpB - PParamImpB$** , onde:

- Adição, quando positiva, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real. Quando negativa, não haverá adição na determinação do lucro real.

-  $PPratImpB$  é o preço de aquisição do bem importado B, acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Por fim, substituindo-se  $PParamImpB$  contido na equação (3A) por  $PParamImpB$  conforme descrito na equação (4A), tem-se:

$$Adição = PPratImpB - (40\%*PLVenBP + 60\%*VA)$$

**(5A)  $Adição = PPratImpB - 40\%*PLVenBP - 60\%*VA$**

**Anexo 2****Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60****Representação Matemática da Interpretação Correta****(1B)  $PParamImpB = PLVenBP - ML - VA$** 

-  $PParamImpB$  é o preço parâmetro, definido como sendo o preço que seria praticado na importação do bem B, se a importadora no Brasil e a exportadora no exterior fossem pessoas não vinculadas.

-  $PLVenBP$  é o preço líquido de venda do bem BP produzido pela pessoa jurídica no Brasil, e em cujo processo produtivo foi empregado o bem B, importado de pessoa vinculada no exterior. A venda de BP é realizada a pessoas não vinculadas. Ademais,  $PLVenBP$  é igual ao preço bruto de venda de BP deduzidos os descontos incondicionais concedidos, os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, as comissões e corretagens pagas.

- ML é a margem de lucro do empresário com a venda do bem BP.

- VA é o “valor agregado no País”

**(2B)  $ML = 60\% * PLVenBP$** 

Substituindo-se ML contido na equação (1B) por ML conforme descrito na equação (2B) tem-se o seguinte:

$$PParamImpB = PLVenBP - 60\% * PLVenBP - VA$$

**(3B)  $PParamImpB = 40\% * PLVenBP - VA$** 

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real será:

**(4B)  $Adição = PPratImpB - PParamImpB$** 

- Adição, quando positiva, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real. Quando negativa, não haverá adição ou exclusão na determinação do lucro real.

-  $PPratImpB$  é o preço de aquisição do bem importado B, acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Por fim, substituindo-se  $PParamImpB$  contido na equação (3B) por  $PParamImpB$  conforme descrito na equação (4B), tem-se:

$$Adição = PPratImpB - (40\% * PLVenBP - VA)$$

**(5B)  $Adição = PPratImpB - 40\% * PLVenBP + VA$**

**Anexo 3****Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Adição ao Lucro Real****Representação Matemática - Interpretação da Contribuinte vs. Interpretação Correta**

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto no art. 18 da Lei nº 9.430/96, segundo a interpretação defendida pela contribuinte (anexo 1), resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da correta interpretação da mesma norma.

Para tanto, partiremos das equações (5A) e (5B) presentes nos anexos 1 e 2, respectivamente. O símbolo <->, abaixo empregado, representa a relação entre a equação (5A), no lado esquerdo, e a equação (5B), no lado direito.

(5A) <-> (5B)

**(5A) Adição = PPratImpB – 40%\*PLVenBP - 60%\*VA**

**(5B) Adição = PPratImpB – 40%\*PLVenBP + VA**

**PPratImpB – 40%\*PLVenBP - 60%\*VA <-> PPratImpB – 40%\*PLVenBP + VA**

Ora, como a parcela (PPratImpB – 40%\*PLVenB) é igual em ambos os lados da relação, fica claro que, para todos os valores positivos de VA (e seria absurdo admitir-se valor agregado negativo), a adição em (5A) será sempre inferior à adição em (5B).

Ademais, a adição em (5A) será igual à adição em (5B) em apenas duas hipóteses. A primeira quando tanto (5A) como (5B) resultarem em valores negativos, caso em que a adição será igual a zero, conforme art. 18, § 5º, da Lei nº 9.430/96. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (5A) como (5B) resultarão em adição de (PPratImpB – 40%\*PLVenB), desde que esse valor não seja negativo, caso em que nem (5A) nem (5B) resultarão em adição.

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96 defendida pela contribuinte (5A), resultará em adições sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da interpretação do Fisco sobre mesma norma (5B).

No anexo 4, a seguir, é apresentado um exemplo numérico para ilustrar as diferenças de adição aqui demonstradas.

**Anexo 4****Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Adição ao Lucro Real****Tabela Exemplificativa - Interpretação da Contribuinte vs. Interpretação do Fisco**

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro real entre a interpretação da contribuinte acerca do art. 18 da Lei nº 9.430/96, e a interpretação do Fisco sobre a mesma norma.

Foram simulados cinco cenários (A, B, C, D e E) de operações de venda do bem BP, produzido no país, a pessoa não vinculada, e em cujo processo produtivo foi empregado: (i) o bem importado B, adquirido junto a pessoa vinculada no exterior, e; (ii) outros bens e serviços adquiridos no país junto a pessoas não vinculadas – valor agregado.

Como o bem produzido BP é o mesmo, e a venda é feita a pessoa não vinculada, seu preço foi mantido constante em todos os cenários (PLVenBP = R\$ 1.000,00). O mesmo se diga em relação ao valor agregado no país (VA = R\$ 50,00). A única variável é o preço praticado na aquisição do bem B, importado junto à pessoa vinculada no exterior (PPratImpB). Isso porque, apesar de ser o mesmo bem B, seu preço pode ser livremente ajustado pelas pessoas vinculadas, independentemente de seu real valor econômico.

A margem de lucro (ML), o preço parâmetro na importação do bem B (PParamImpB) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real (Adição), decorrem das fórmulas presentes nos anexos 1 e 2, aplicadas aos valores acima referidos. Recorde-se também que Adição será igual a zero quando PPratImpB for menor do que PParamImpB, já que a lei proíbe adições negativas.

Por fim, registre-se que nos cenários D e E a soma do preço praticado na importação do bem B e do valor agregado no país se aproxima ou supera o preço líquido de venda do bem produzido BP. São cenários impensáveis em situações de mercado, mas possíveis quando a intenção da empresa no Brasil é transferir lucro à sua vinculada no exterior.

<b>Lei 9.430/96 – Interp. do Contrib. – Anexo 1</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>
PPratImpB	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLVenBP	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*(PLVenBP - VA)	570,00	570,00	570,00	570,00	570,00
PParamImpB = PLVenBP - ML	430,00	430,00	430,00	430,00	430,00
<b>Adição = PPratImpB - PParamImpB</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>170,00</b>	<b>470,00</b>	<b>770,00</b>

<b>Lei 9.430/96 – Interp. Correta – Anexo 2</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>
PPratImpB	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLVenBP	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*PLVenBP	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00
PParamImpB = PLVenBP - ML - VA	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
<b>Adição = PPratImpB - PParamImpB</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>250,00</b>	<b>550,00</b>	<b>850,00</b>

**Anexo 5****Representação Matemática do PRL60 – IN SRF 243/2002**

**(1C)  $PParamImpB = PartB \rightarrow BP - ML$** , conforme art. 12, § 10, V, da IN SRF 243/2002.

**(2C)  $ML = 60\% * PartB \rightarrow BP$** , conforme art. 12, § 10, IV, da IN SRF 243/2002.

Substituindo-se ML contido na equação (1C) por ML conforme descrito na equação (2C), tem-se:

$$PParamImpB = PartB \rightarrow BP - 60\% * PartB \rightarrow BP$$

**(3C)  $PParamImpB = 40\% * PartB \rightarrow BP$** , onde:

$PartB \rightarrow BP$  é a participação do bem importado B no preço de venda do bem produzido BP, conforme art. 12, § 10, III, da IN SRF 243/2002, ou seja:

**(4C)  $PartB \rightarrow BP = \%PartB \rightarrow BP * PLVenBP$** , onde:

$\%PartB \rightarrow BP$  é o percentual de participação do custo do bem importado B no custo do bem produzido BP, conforme art. 12, § 10, II, da IN SRF 243/2002, ou seja:

**(5C)  $\%PartB \rightarrow BP = PPratImpB / (PPratImpB + VA)$**

Substituindo (5C) e (4C) em (3C), teremos:

**(6C)  $PParamImpB = 40\% * PLVenBP * PPratImpB / (PPratImpB + VA)$**

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real será:

Adição =  $PPratImpB - PParamImpB$ , onde:

- Adição, quando positivo, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real. Quando negativo, não haverá adição na determinação do lucro real.

**(7C) Adição =  $PPratImpB - 40\% * PLVenBP * PPratImpB / (PPratImpB + VA)$**

**Anexo 6****PRL60 - Adição ao Lucro Real****Representação Matemática – IN SRF 243/2002 vs. Art. 18 da Lei nº 9.430/96**

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da correta interpretação do 18 da Lei nº 9.430/96.

Para tanto, partiremos das equações (5B) e (7C) presentes nos anexos 2 e 5, respectivamente. O símbolo <->, abaixo empregado, representa a relação entre a equação (5B), no lado esquerdo, e a equação (7C), no lado direito.

(5B) <-> (7C)

**(5B) Adição = PPratImpB – 40%\*PLVenBP + VA**

**(7C) Adição = PPratImpB – 40%\*PLVenBP\*PPratImpB/(PPratImpB + VA)**

$PPratImpB – 40\%*PLVenBP + VA <-> PPratImpB – 40\%*PLVenBP*PPratImpB/(PPratImpB + VA)$

O exame da relação acima requer um pouco mais de atenção. Repare que na equação (5B), se multiplicarmos o termo (40%\*PLVenBP) por 1 não a alteraremos em nada (40%\*PLVenBP = 40%\*PLVenBP\*1). Veja também que na equação (7C) o mesmo termo (40%\*PLVenBP) está multiplicado pelo termo (PPratImpB/(PPratImpB + VA)).

É fácil ver que o termo (PPratImpB/(PPratImpB + VA)) será sempre um número maior que zero e menor ou igual a 1.

Assim, para todos os valores positivos de VA (e seria absurdo admitir valor agregado no país negativo), a adição em (7C) será sempre inferior à adição em (5B).

Ademais, a adição em (7C) será igual à adição em (5B) em apenas duas hipóteses. A primeira quando tanto (7C) como (5B) resultarem em valores negativos, caso em que a adição será igual a zero, conforme art. 18, § 5º, da Lei nº 9.430/96. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (7C) como (5B) resultarão em adição de (PPratImpB – 40%\*PLVenBP), desde que esse valor não seja negativo, caso em que não haverá adição nem em (7C) nem em (5B).

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a IN SRF243/2002 (7C) resultará em adições sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da aplicação correta da Lei nº 9.430/96 (5B).

No anexo 7, a seguir, é apresentado um exemplo numérico para ilustrar as diferenças de adição aqui demonstradas.

**Anexo 7****PRL60 - Adição ao Lucro Real****Tabela Exemplificativa - IN SRF 243/2002 vs. Art. 18 da Lei nº 9.430/96**

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro real entre a aplicação do PRL60 segundo a IN SRF 243/2002, e a aplicação do mesmo método segundo a correta interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Foram simulados cinco cenários (A, B, C, D e E) de operações de venda do bem BP, produzido no país, a pessoa não vinculada, e em cujo processo produtivo foi empregado: (i) o bem importado B, adquirido junto a pessoa vinculada no exterior, e; (ii) outros bens e serviços adquiridos no país junto a pessoas não vinculadas – valor agregado.

Como o bem produzido BP é o mesmo, e a venda é feita a pessoa não vinculada, seu preço foi mantido constante em todos os cenários (PLVenBP = R\$ 1.000,00). O mesmo se diga em relação ao valor agregado no país (VA = R\$ 50,00). A única variável é o preço praticado na aquisição do bem B, importado junto à pessoa vinculada no exterior (PPratImpB). Isso porque, apesar de ser o mesmo bem B, seu preço pode ser livremente ajustado pelas pessoas vinculadas, independentemente de seu real valor econômico.

A margem de lucro (ML), o preço parâmetro na importação do bem B (PParamImpB) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real (Adição), decorrem das fórmulas presentes nos anexos 2 e 5, aplicadas aos valores acima referidos. Recorde-se também que Adição será igual a zero quando PPratImpB for menor do que PParamImpB, já que a lei proíbe adições negativas.

Por fim, registre-se que nos cenários D e E a soma do preço praticado na importação do bem B e do valor agregado no país se aproxima ou supera o preço líquido de venda do bem produzido BP. São cenários impensáveis em situações de mercado, mas possíveis quando a intenção da empresa no Brasil é transferir lucro à sua vinculada no exterior.

<b>IN SRF 243/2002 – Anexo 5</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>
PPratImpB	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
%PartB->BP = PPratImpB/(PPratImpB + VA)	66,67%	85,71%	92,31%	94,74%	96,00%
PLVenBP	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
PartB->BP = %PartB->BP*PLVenBP	666,67	857,14	923,08	947,37	960,00
ML = 60%*PartB->BP	400,00	514,29	553,85	568,42	576,00
PParamImpB = PartB->BP - ML	266,67	342,86	369,23	378,95	384,00
<b>Adição = PPratImpB - PParamImpB</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>230,77</b>	<b>521,05</b>	<b>816,00</b>

<b>Lei 9.430/96 – Interp. Correta – Anexo 2</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>
PPratImpB	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLVenBP	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*PLVenBP	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00
PParamImpB = PLVenBP - ML - VA	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
<b>Adição = PPratImpB - PParamImpB</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>250,00</b>	<b>550,00</b>	<b>850,00</b>

Processo nº 10830.720600/2010-59  
Acórdão n.º **1201-001.161**

**S1-C2T1**  
Fl. 56

---

CÓPIA