



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

<b>Processo nº</b>	10855.723164/2011-72
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1402-002.502 – 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	16 de maio de 2017
<b>Matéria</b>	PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
<b>Recorrente</b>	ZF DO BRASIL LTDA.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

**Ano-calendário: 2006**

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a argüição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PROCEDIMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO DO MÉTODO. IMPOSSIBILIDADE.

Na apuração do preço de transferência o sujeito passivo pode escolher o método que lhe seja mais favorável dentre os aplicáveis à natureza das operações realizadas. A faculdade conferida pela Lei ao contribuinte se contrapõe apenas o dever da fiscalização de aceitar a opção por ele regularmente exercida. Não há como extrair do texto legal o corolário de que a fiscalização, ao desqualificar um método adotado pelo sujeito passivo pelo descumprimento de parâmetros legais ou normativos, teria o dever de buscar o método que lhe fosse mais favorável.

PREÇO PARÂMETRO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.

**PREÇO PARÂMETRO. INSUMO REVENDIDO E UTILIZADO NA PRODUÇÃO. APURAÇÃO.**

No caso de insumo revendido e utilizado na produção o que implica na apuração do preço parâmetro com base no PRL-20 e PRL-60, deve prevalecer o maior valor obtido dentre os métodos utilizados, nos termos do § 4º, do art. 18, da Lei nº 9.430/96.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

**Ano-calendário: 2006**

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Por se tratar de lançamento tido como reflexo, aplica-se a ele o resultado do julgamento da autuação tida como principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as arguições de nulidade. Por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base tributável referente ao PRL-60 o valor de R\$ 1.281.568,60 correspondente aos insumos que foram usados em mais de um produto e também revendidos. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar-lhe provimento em maior extensão para cancelar integralmente a exigência apurada através do PRL-60, em função da ilegalidade da IN/SRF nº 243/2010.

(assinado digitalmente)  
Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto

## Relatório

Tratam-se de autos de infração para cobrança do IRPJ e da CSLL referentes ao ano-calendário de 2006 nos montantes de R\$ 6.469.598,52 e R\$ 2.329.055,47 aí incluídos juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

A autuação foi decorrente de ajustes de preços de transferência. Após alterações feitas em DIPJ retificadora foi constatado que a interessada utilizou, para apuração do preço parâmetro para efeito de ajuste de preços de transferência nas operações de importação com pessoas vinculadas, os métodos PRL e PIC.

Não foram apuradas irregularidades na utilização do método PIC. Quanto ao método PRL foi constatada a utilização indevida do PRL-20 para insumos que sofreram agregação de valor e deveriam ter sido submetidos ao PRL-60 implicando no recálculo sob essa sistemática.

Na apuração pelo método PRL-60, a fiscalizada não seguiu a IN/SRF nº 243/2010 o que implicou na apuração de diferenças tributáveis.

Nas situações em que o mesmo insumo foi utilizado em diferentes produtos ou nos casos em que foi revendido e utilizado no processo produtivo, a Fiscalização utilizou a média ponderada dos preços parâmetro obtidos.

Em impugnação a interessada tece as considerações abaixo sintetizadas:

1- Justificou a utilização do método PRL-60 em substituição ao CPL e afirma que seus cálculos foram feitos em consonância com a Lei nº 9.430/96;

2- Renomada empresa de auditoria apresentou estudo demonstrando um valor de ajuste inferior àquele originalmente apurado por ela;

3- Faz considerações sobre a forma correta de aplicação do método PRL-60 e o princípio da estrita legalidade que teria sido ofendido pela IN SRF nº 243/2010 ao estabelecer metodologia em desacordo com a Lei nº 9.430/96;

4- Pela ilegalidade da IN, não caberia a utilização do PRL-60 para produtos originalmente submetidos ao PRL-20;

5- Não caberia a aplicação do PRL60 a produtos que foram simplesmente embalados e vendidos como por exemplo o classificado sob o código 743182009938;

6- O agente fiscal realizou os cálculos do preço praticado utilizando o valor CIF, com inclusão de fretes e seguros, e não pelo valor FOB que foi o efetivamente pago;

7- A Fiscalização desconsiderou a possibilidade de cálculo do PIC nos casos em desconsiderou o método adotado pela impugnante e lançou o tributo com base exclusivamente no PRL;

8- O Fisco não pode escolher o método que lhe for mais conveniente em detrimento do contribuinte;

9- Por falta de amparo legal, não caberia a utilização da média aritmética ponderada nos casos de utilização da mesma matéria prima para produção de diversos produtos ou quando a mesma matéria prima é revendida e utilizada no processo produtivo;

10- Houve apuração incorreta do valor do saldo inicial do estoque que deveria ter sido deduzido de outros elementos como frete interno, armazenagem, etc.;

11- Não há base legal para utilização do preço parâmetro ajustado;

12- Houve equívoco na utilização da relação insumo produto; e:

13- Não houve consulta prévia sobre a dedução do saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL.

Em primeira apreciação, o órgão julgador de primeira instância converteu o julgamento em diligência para que fosse verificada a alegação quanto à equívoco na utilização da relação insumo produto.

Realizada a diligência, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo –SP prolatou o Acórdão 16-72.323 dando provimento parcial ao recurso exclusivamente no que se refere à relação insumo produto para um dos itens, atendendo à proposta da autoridade responsável pela diligência.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ratificando a maior parte das razões de defesa trazidas na peça impugnatória exceto quanto aos itens 11, 12 e 13 acima, que não foram repisados.

Acrescenta preliminar de nulidade da autuação em função da impossibilidade de correção dos valores da exigência feito pela diligência e nulidade da decisão de primeira instância que teria deixado de apreciar razões de defesa em relação à impossibilidade de afastamento do critério de cálculo estabelecido na Lei nº 9.430/96 e também não teria de manifestado sobre as apurações feitas pela empresa de auditoria.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto - Relator

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado motivo pelo qual dele conheço.

**1) Nulidade do lançamento:**

Em sede recursal foi argüida a nulidade do auto de infração por equívoco na apuração da base de cálculo utilizada para o cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme apurado na diligência.

Como resultado desse procedimento, foi admitida uma pequena correção na relação insumo/produto para um dos itens submetidos ao ajuste pelo PRL-60 alterando o preço parâmetro de R\$ 3,6050 para R\$ 3,6052 e o ajuste de R\$ 1.285.942,00 para R\$ 1.285.899,05 (diferença de R\$ 42,95 no valor tributável).

Mesmo que se desconsidere a insignificância da correção efetuada, a reclamação não tem qualquer fundamento. Em sentido diverso ao argumento da recorrente, a redução do valor tributável como decorrência da apreciação das provas e argumentos trazidos nas peças de defesa é não apenas admissível como essencial na atividade julgadora, que envolve fundamentalmente um procedimento de revisão do procedimento fiscal.

Constitui-se em despropósito ao nível do absurdo a alegação de que a autuação não pode ser tida como parcialmente correta. Nesse ponto o recurso traz argumento sofismático na afirmação de que não se trata de manter parte da autuação correta e cancelar a parte incorreta mas sim de nova apuração da base de cálculo.

A reclamante confunde base de cálculo com sistemática de apuração. Não há que se falar em nova base de cálculo, no significado que lhe dá o sujeito passivo, simplesmente porque não foram trazidos aos autos valores que não integraram originalmente o lançamento.

Registre-se que a jurisprudência trazida pela defesa trata de matéria estranha ao feito. Veja-se como exemplo o caso do Acórdão 3202-001.284 onde houve agravamento da exigência, inaceitável pelo ordenamento, e o acórdão 1401-001.317, onde a autuação foi integralmente cancelada simplesmente porque todos os valores que compuseram a base de cálculo como não demonstrados foram comprovados pela parte. Em nenhum desses casos haveria que se falar em provimento parcial.

Preliminar rejeitada.

**2) Nulidade da decisão recorrida:**

A arguição de nulidade da decisão de primeira instância dirige-se à suposta ausência de análise de duas matérias argüidas na defesa. A primeira delas consiste no que teria sido o indevido afastamento do critério de cálculo estabelecido na Lei nº 9.430/96 sem a necessidade da edição de uma Instrução Normativa para regulamentá-la. Nessa questão, a própria peça recursal transcreve a manifestação do acórdão recorrido quanto à necessidade de obediência pela autoridade administrativa aos atos normativos. Registre-se ainda que obedecer à IN não significa afastar a Lei até porque aquela regulamenta esta. Assim, não vislumbro a omissão, cabendo ainda informar que o Acórdão 1301-001.275 trazido como argumento de defesa foi reformado na CSRF (Acórdão 9101-002.321, sessão de 03/05/2016).

A outra arguição de nulidade refere-se à não apreciação do trabalho produzido por empresa de auditoria para cálculo dos ajustes de preços de transferência. Ainda que, de fato, não tenha havido pronunciamento expresso da decisão recorrida, não se pode olvidar que o relatório de auditoria só teria relevância no presente caso se fossem obtidos resultados diferentes com a mesma sistemática de apuração.

Ora, é fato incontroverso que isso não ocorreu. Até por uma questão de coerência com a linha de defesa, por exemplo, os cálculos feitos pela empresa de auditoria não levaram em consideração o valor de frete e seguros na composição do preço praticado. Tanto é assim que, para o PRL-20, o preço praticado para o produto 1316051332 foi de R\$ 10.147,5404 na apuração do Fisco e R\$ 8.976,1354 no cálculo da empresa de auditoria.

Já no caso do PRL-60 a questão é ainda mais gritante não só pela equívoco na leitura do art. 18, da Lei nº 9.430/96 – conforme explicitado em momento posterior deste voto – como também pela desconsideração da IN/SRF 243/2010 na apuração contratada pelo sujeito passivo.

Assim, com a ressalva de que não se está neste momento fazendo um juízo de valor quanto ao mérito da defesa, mas sim ao valor comparativo do documento, a apreciação do relatório de auditoria seria irrelevante no presente julgamento.

Preliminar rejeitada.

### 3) Adequação do método:

Em relação à adequação do método de apuração dos ajustes de preços de transferência a recorrente reclama nos seguintes moldes:

**116.** No Auto de Infração em epígrafe, a d. fiscalização federal ignorou a possibilidade de cálculo do PIC nos casos em que desconsiderou os métodos adotados pela Impugnante, e lançou o tributo com base na aplicação exclusiva do PRL – e, pior, o fez com base na extrapolada metodologia da IN SRF 243/02.

**117.** Nesse sentido, não é dado ao Fisco eleger o método que julgar conveniente segundo os interesses da arrecadação, haja vista que, se assim fosse, a legislação de preços de transferência estaria imputando ao contribuinte um ônus inexistente.

Esclareça-se de imediato que não houve qualquer desprezo pela Fiscalização dos métodos adotados pela recorrente. A apuração feita pelo método PIC não foi questionada.

Nas situações em que a empresa utilizou o PRL o Fisco também não questionou a escolha do método mas sim a sistemática de apuração e também, em casos específicos, a utilização do PRL-20 quando se entendeu pela ocorrência de agregação de valor cabendo então o PRL-60.

À faculdade conferida pela Lei ao contribuinte se contrapõe apenas o dever da fiscalização de aceitar a opção por ele regularmente exercida, o que foi feito. Mesmo que se pudesse suscitar da desconsideração de algum método o que, ratifica-se, não ocorreu, somente por abuso de interpretação se poderia extrair do texto legal, o corolário de que a fiscalização, ao desconsiderar um método adotado pelo sujeito passivo por descumprimento das normas, teria o dever de buscar o método mais favorável.

#### 4) Método PRL- 60 – Lei nº 9.718/96 e IN/SRF nº 243/2010:

Quanto ao método PRL-60, a IN/SRF nº 243/2010 regulamentou o art. 18, da Lei nº 9.430/96 de forma a evitar distorções na apuração tendo como parâmetro principal o fato de que a operação a ser objeto de avaliação é a importação do insumo.

Sob esse prisma, a sistemática de apuração deve ter como base uma fórmula com escopo na apuração do preço parâmetro do bem importado - insumo no caso – considerado individualmente e no limite da margem de lucro legalmente estabelecida.

Registre-se que, mesmo desconsiderando-se a existência da IN/SRF nº 243/2010, a interpretação que o sujeito passivo dá ao art. 18, da Lei nº 9.430/96 mostra-se equivocada.

Isso porque, na visão do sujeito passivo, o preço parâmetro do bem importado seria obtido após a subtração da margem de lucro de 60% do preço líquido de venda do produto final, sendo que a margem de lucro seria calculada sobre o próprio preço líquido de venda menos o valor agregado no País.

Esse entendimento parte de uma leitura equivocada do inciso II do mencionado art. 18 abaixo transcrita (destaques acrescidos):

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de:

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

Na redação do item 1, a utilização da contração gramatical da preposição ("de") com o artigo ("o") implica dizer que o valor agregado deve ser diminuído na apuração do preço parâmetro da mesma forma que os descontos, impostos e comissões; e não da margem de lucro como quer ver o sujeito passivo. A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente sobre o preço de revenda após deduzidos os valores mencionados

Admite-se que a redação do dispositivo não foi das mais felizes. Nesse sentido, vale transcrever as observações da PGFN com base em voto pelo I. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio acerca da falta de clareza do texto legal:

“Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d”. Com efeito, afirma-se que a margem de lucro de 60% deve ser “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País” Ora, uma primeira leitura deste trecho faz pressupor que houve erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de “do valor agregado” deveria se assumir que a lei quis dizer “o valor agregado”. [...]”

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00: [...]”

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “1” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no *caput* do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção. [...]”

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: PP = PL – 0,6 x PL – VA.”<sup>1</sup> [...]”

Por outro lado, a tese de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro não está em sintonia à própria dicção do dispositivo legal.<sup>2</sup> Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

“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.”

*ou*

“1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após *a dedução dos* valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.”

(grifos nossos)

<sup>1</sup> *Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência.* 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170-195.

<sup>2</sup> Nesse sentido, vale conferir a declaração de voto proferida pelo Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no processo nº 10283.721285/2008-14 (Acórdão nº 1102-00.419).

Assim, antes mesmo de se adentrar na proporcionalidade trazida pela IN/SRF 243/2010 já se pode definir como equivocada a interpretação dada pelo sujeito passivo ao art. 18, da Lei nº 9.430/96.

Por outro lado, na ótica até aqui exposta o ajuste obtido ainda merece aprimoramento.

Lembrando que a operação a ser submetida ao ajuste é a importação do insumo, ao se excluir do preço líquido de venda a margem de lucro calculada sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado, obtém-se o custo do insumo acrescido de percentual da margem de lucro praticada na revenda, mas não se alcança o custo do bem importado.

Daí porque se justifica a aplicação da proporcionalidade regulamentada na IN nº 243/2001 através do § 11, do art. 12 que, além de deixar claro que não se deduz o valor agregado da margem de lucro, mas diretamente do preço líquido de venda, estabeleceu que a margem de lucro deveria ser calculada não sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto e o valor agregado no País, mas sobre a parcela do preço líquido de venda que corresponde ao bem importado, ou seja, a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido, o que possibilita a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

No que se refere à ilegalidade da IN SRF 243/2010, o estudo da PGFN traz um comparativo com a revogada IN SRF nº 32/2001 para concluir que as opções interpretativas do art. 18 da Lei nº 9.430/96 conduzem à necessidade de regulamentação interpretativa mais específica sem que isso possa implicar em violação ao texto legal:

[...]

Aliás, a revogada IN SRF nº 32/01 trilhou caminho similar à segunda alternativa, o que originou a fórmula de cálculo do PRL 60 defendida pela recorrente:

*Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)*

*Art. 12. (omissis)*

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

*§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:*

*I - preço líquido de venda, a média aritmética 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 - margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País*

Note-se que a redação do art. 12, inciso II, da IN SRF nº 32/01 difere do texto legal, uma vez que a construção gramatical foi modificada para possibilitar a concordância da expressão “do valor agregado” com a palavra “diminuídos”, ou seja, para inserir o valor agregado no cálculo da margem de lucro. Por consequência,

não é correto afirmar que a fórmula prevista na IN SRF nº 32/01 [PP = PLV – ML 60% (PLV – VA)] corresponde à “fórmula da Lei nº 9.430/96”. Na realidade, essa é apenas *uma* das possíveis interpretações construídas a partir da Lei.

Em resumo, é necessário deixar claro que a interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL 60, o que denota que não há uma única fórmula “pronta e acabada” no diploma legal. Assim como em qualquer texto, a interpretação da Lei nº 9.430/96 é plurívoca, o que dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa.

[...]

Alega a recorrente que o posterior advento da Medida Provisória nº 478/2008, que perdeu eficácia por não ter sido convertida em lei, e da Lei nº 12.715/2012, que acabou por legalizar a fórmula prevista no art. 12 da IN SRF nº 243/2002, demonstram a ilegalidade anterior desse ato normativo.

Entendo, todavia, de outro modo. A meu ver, o fato de a fórmula contida no art. 12 da IN SRF nº 243/2002 ter sido posteriormente acolhida pela MP nº 478/2008 (sem eficácia) e pela Lei nº 12.715/2012, por si só não autoriza a conclusão de ilegalidade daquela Instrução Normativa. O legislador pode muito bem reformular o texto legal apenas para não deixar dúvidas sobre a interpretação mais adequada de uma dada norma. Isso, de maneira nenhuma, significa que se deva interpretar o texto pretérito em sentido contrário.

Quanto à jurisprudência, no âmbito administrativo a CSRF tem reformado todas as decisões proferidas pela ilegalidade da IN/SRF nº 243/2010 como pode ser exemplificado pelo Acórdão 9101-002.514, em julgamento recente. Na esfera judicial, não há ainda uma consolidação jurisprudencial determinada por Tribunal superior (Recurso Repetitivo ou Repercussão Geral).

Para corroborar os argumentos de que a IN SRF 243/2002 não traz qualquer ilegalidade ou aumento de carga tributária, trago, pelo caráter didático, os exemplos contidos em forma de Anexos ao Acórdão 9101-002.514:

### Anexo 1

#### Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PL60 - Interpretação do Sujeito Passivo

##### **(1A) PParam = PLV – ML, onde:**

- PParam é o preço parâmetro, definido como sendo o preço que presumivelmente seria praticado na importação de um bem acaso a importadora no Brasil e a exportadora no exterior fossem pessoas não vinculadas.

- PLV é o preço líquido de venda do produto produzido pela pessoa jurídica no Brasil, e em cujo processo produtivo foi empregado o bem importado de pessoa vinculada no exterior. O PLV é igual ao preço bruto de venda produto produzido no país, deduzidos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre a vendas, das comissões e corretagens pagas.

- ML é a margem de lucro do empresário com a venda do produto produzido no país.

##### **(2A) ML = 60%\*(PLV- 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:

$$PParam = PLV - 60\% * (PLV - VA)$$

$$PParam = PLV - 60\% * PLV + 60\% * VA$$

$$(3A) PParam = 40\% * PLV + 60\% * VA$$

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL será:

$$(4A) Adição = PPrat - PParam, \text{ onde:}$$

- Adição, quando positiva, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativa, não haverá adição ou exclusão.

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

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

$$Adição = PPrat - (40\% * PLV + 60\% * VA)$$

$$(5A) Adição = PPrat - 40\% * PLV - 60\% * VA$$

## Anexo 2

### Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Interpretação "Correta"

$$(1B) PParam = PLV - ML - VA$$

- PParam é o preço parâmetro, definido como sendo o preço que presumivelmente seria praticado na importação de um bem acaso a importadora no Brasil e a exportadora no exterior fossem pessoas não vinculadas.

- PLV é o preço líquido de venda do produto produzido pela pessoa jurídica no Brasil, e em cujo processo produtivo foi empregado o bem importado de pessoa vinculada no exterior. O PLV é igual ao preço bruto de venda produto produzido no país, deduzidos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre a vendas, das comissões e corretagens pagas.

- ML é a margem de lucro do empresário com a venda do produto produzido no país.

- VA é o “valor agregado no País”

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

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

$$PParam = PLV - 60\% * PLV - VA$$

$$(3B) PParam = 40\% * PLV - VA$$

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

$$(4B) Adição = PPrat - PParam$$

- Adição, quando positiva, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativa, não haverá adição ou exclusão.

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

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

$$Adição = PPrat - (40\% * PLV - VA)$$

$$(5B) Adição = PPrat - 40\% * PLV + VA$$

### Anexo 3

#### Art. 18 da Lei nº 9.430/96 PRL60

#### Interpretação do Sujeito Passivo 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 pelo sujeito passivo (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 (anexo 2).

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

$$(5A) \leftrightarrow (5B)$$

$$(5A) Adição = PPrat - 40\% * PLV - 60\% * VA$$

$$(5B) Adição = PPrat - 40\% * PLV + VA$$

$$PPrat - 40\% * PLV - 60\% * VA \leftrightarrow PPrat - 40\% * PLV + VA$$

Ora, como a parcela ( $PPrat - 40\% * PLV$ ) 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 ( $PPrat - 40\% * PLV$ ), 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 pelo sujeito passivo (5A), resultará em adições sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da interpretação "correta" da 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 - Tabela Exemplificativa**

#### **Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação "Correta"**

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro líquido entre a interpretação do sujeito passivo acerca do art. 18 da Lei nº 9.430/96 (5A), e a interpretação "correta" sobre a mesma norma (5B).

Foram simulados cinco cenários (A, B, C, D e E) de operações de venda do bem produzido no país a pessoa não vinculada, em cujo processo produtivo foi empregado: (i) o bem importado 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 no país é o mesmo, e a transação ocorre entre pessoas não vinculadas, o preço de venda do produto produzido no país foi mantido constante em todos os cenários (PLV = R\$ 1.000,00). Pelas mesmas razões também permanece constante o valor agregado no país (VA = R\$ 50,00). A única variável é o preço praticado na aquisição do bem importado junto à pessoa vinculada no exterior (PPrat). Isso porque, apesar de ser o mesmo bem, seu preço pode ser livremente ajustado entre as pessoas vinculadas, independentemente de seu real valor econômico.

A margem de lucro (ML), o preço parâmetro do bem importado (PParam) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (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 PPrat for menor do que PParam, 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 junto a pessoa vinculada com o valor agregado no país se aproxima ou supera o preço líquido de venda do bem produzido no país. 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>
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00

ML = 60%*(PLV-VA)	570,00	570,00	570,00	570,00	570,00
PPParam = PLV-ML	430,00	430,00	430,00	430,00	430,00
<b>Adição = PPrat - PParam</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>
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*(PLV)	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00
PParam = PLV-ML-VA	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
<b>Adição = PPrat - PParam</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>250,00</b>	<b>550,00</b>	<b>850,00</b>

### Anexo 5

#### Instrução Normativa SRF nº 243/2002 PRL60

O objetivo do presente anexo é representar matematicamente o cálculo do PRL60 previsto no art. 12 da Instrução Normativa nº 243/2002

**(1C) PParam = PartBI → PP – ML**, conforme art. 12, § 11, V, da IN SRF 243/2002.

**(2C) ML = 60%\* PartBI → PP**, conforme art. 12, § 11, IV, da IN SRF 243/2002.

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

$$PParam = PartBI \rightarrow PP \quad 60\% * PartBI \rightarrow PP$$

**(3C) PParam = 40%\* PartBI → PP**, onde:

PartBI → PP é a participação do bem importado junto à pessoa vinculada, no preço de venda do produto produzido no país, conforme art. 12, § 11, III, da IN SRF 243/2002, ou seja:

**(4C) PartBI → PP = %PartBI-> PP\*PLV**, onde:

%PartBI-> PP é o percentual de participação do custo do bem importado junto à pessoa vinculada, no custo do produto produzido no país, conforme art. 12, § 11, II, da IN SRF 243/2002, ou seja:

$$(5C) \%PartBI-> PP = PPrat / (PPrat + VA)$$

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

$$(6C) PParam = 40\% * PLV * PPrat / (PPrat + VA)$$

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

Adição = PPrat – PParam, onde:

Adição, quando positivo, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativo, não haverá adição.

**(7C) Adição = PPrat – 40%\*PLV\*PPrat/(PPrat + VA)**

#### Anexo 6

##### PRL60 Adição ao Lucro Real

##### IN SRF 243/2002 vs. "Correta" Interpretação do 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 (anexo 5) resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da "correta" interpretação do 18 da Lei nº 9.430/96 (anexo 2).

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

(5B)  $\Leftrightarrow$  (7C)

**(5B) Adição = PPrat – 40%\*PLV + VA**

**(7C) Adição = PPrat – 40%\*PLV\*PPrat/(PPrat + VA)**

$PPrat - 40\%*PLV + VA \Leftrightarrow PPrat - 40\%*PLV*PPrat/(PPrat + VA)$

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

É fácil ver que o termo ( $PPrat/(PPrat + VA)$ ) 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 ( $PPrat - 40\%*PLV*1$ ), desde que esse valor não seja negativo, caso em que também não haverá adição nem em (7C) nem em (5B).

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a IN SRF 243/2002 (7C) resultará em adições sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da aplicação "correta" da Lei nº 9.430/96 (5B). Ou seja:

**(7C)  $\leq$  (5B)**, onde o símbolo  $\leq$  significa menor ou igual.

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 junto a pessoa vinculada no exterior, e; (ii) outros bens e serviços adquiridos no país junto a pessoas não vinculadas – valor agregado.

Como o produto produzido no país é o mesmo em todos os cenários, e a venda é feita a pessoa não vinculada, seu preço foi mantido constante em todos os cenários (PLV = R\$ 1.000,00). Pelas mesmas razões, 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 importado junto à pessoa vinculada no exterior (PPrat). Isso porque, apesar de ser o mesmo bem em todos os cenários, 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 importado junto à pessoa vinculada (PParam) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (Adição), decorrem das fórmulas presentes nos anexos 2 e 5, aplicadas aos valores acima referidos. Recordese também que Adição será igual a zero quando PPrat for menor do que PParam, 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 junto à pessoa vinculada, com o valor agregado no país, se aproxima ou supera o preço líquido de venda do produto produzido no país. São cenários impensáveis em situações de mercado, mas possíveis quando a intenção da empresa no Brasil é transferir lucro à sua vinculada no exterior.

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

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

**5) Exclusão dos valores referentes a frete e seguro no preço praticado:**

No que se refere à impossibilidade de dedução dos valores correspondentes a frete e seguro na apuração do preço praticado, trata-se de disposição expressa no § 6º, do art. 18, da Lei nº 9.430/96, confirmada na IN/SRF 242/2002, com a redação vigente na época dos fatos geradores.

Além disso, não se pode olvidar que, para efeito de preços de transferência, a comparação deve ocorrer entre grandezas semelhantes. Ora, se tais valores são computados na apuração do preço de revenda, não se justificaria a exclusão no preço praticado.

A meu ver a questão foi enfrentada com precisão no acórdão 105-1671 prolatado pela antiga 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

*... A inclusão ou não dos valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis dependerá do método utilizado: PIC, PRL ou CPL.*

*c. Os valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis alteram de acordo com a variação do preço, das distâncias a serem percorridas, do tipo de transporte a ser utilizado, do peso transportado, entre outras variáveis. Desta maneira, nos casos de comparação direta entre os preços praticados na operação de importação de bens entre pessoas vinculadas e não vinculadas, como no método PIC, a inclusão dos valores mencionados alteraria a comparabilidade entre os preços praticados.*

*d. Neste mesmo sentido, teríamos a opção de não computar os referidos valores, quando da utilização do método CPL.*

*e. Não é o caso do PRL inscrito na legislação brasileira. Este método parte de um preço pelo qual o produto adquirido de uma pessoa vinculada é revendido a uma pessoa não vinculada. A partir deste preço de revenda são efetuados os ajustes deduzindo os valores legalmente especificados. Após o ajuste é deduzida uma margem legalmente estabelecida de 20%. O empresário agrava ao Prego de Revenda os custos correspondentes ao frete,*

*seguro e os impostos não recuperáveis. Desta maneira, se desconsiderarmos no Custo da Importação os valores relativos ao frete, seguro e dos impostos não recuperáveis a comparabilidade para fins de prego de transferência estaria prejudicada.*

(.....)

Diferentemente do suscitado na peça de defesa, a jurisprudência administrativa recente consolida-se na linha do entendimento aqui esposado, como se vê nos julgamentos recentes da CSRF:

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. Até a entrada em vigor do art. 38 da Medida Provisória nº 563, de 2012, convertida na Lei nº 12.715, de 2012, integravam o custo, para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real até o valor que não excedesse ao preço determinado pelo Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), o valor do frete e do seguro, cujo ônus tivesse sido do importador, e os tributos incidentes na importação. (Acórdão 9101-002.317, sessão de 03/06/2016 )*

*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. (Acórdão 9101-002.524, sessão de 12/12/2016)*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. INCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. Analisando-se o método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, sob a ótica do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação. (Acórdão 9101-002.512, sessão de 12/12/2016)*

## **6) Desclassificação do método PRL 20:**

Esse item refere-se às situações nas quais a autoridade lançadora entendeu que houve agregação de valor ao bem importado e, portanto, não caberia a utilização do método PRL-20 conforme procedeu o sujeito passivo, mas sim o PRL-60.

Importa de imediato retificar afirmativa contida no recurso voluntário absolutamente em desacordo com os fatos no sentido de que a decisão de primeira instância teria entendido que “...em relação à parte dos produtos importados em que a Recorrente adotou o método PRL 20 seria correta a aplicação do método PRL 60, tendo em vista que os produtos teriam sofrido processo de produção simplesmente por terem sido embalados antes de serem revendidos”....

O acórdão recorrido deixa claro o entendimento de que a agregação de valor não se limitou ao embalamento (destaques acrescidos):

[...]

Com relação à Solução de Consulta Cosit nº 22/2008, citada pela contribuinte, há que se observar que ela trata do caso de “acondicionamento”, concluindo que, nesse caso, é possível a utilização do método PRL20.

Essa disposição, no entanto, não respalda o procedimento adotado pela contribuinte, porque a sua ação sobre os citados itens não se restringiu a simples acondicionamento/recondicionamento - que, na definição do artigo 4º, inciso IV, do Decreto nº 2.637/98 (RIPI), destina-se apenas ao transporte da mercadoria - , tendo havido, conforme já mencionado, agregação de valor.

[...]

Especificamente quanto ao produto exemplificado tanto pela Fiscalização quanto pela defesa (nº 743182009938) importa registrar que mancal e cilindro escravo são peças distintas integrantes dos sistemas de transmissão (embreagem) dos veículos. Não haveria como um mancal ser embalado e simplesmente “transformar-se” num cilindro escravo e vice-versa.

Lembrando que a informação referente à utilização do mancal como insumo do cilindro escravo foi obtida nos assentamentos da interessada e, na ausência de outros esclarecimentos, penso que se trata do denominado cilindro escravo concêntrico que agrupa no mesmo conjunto o mancal de embreagem e o cilindro escravo.

Destarte, ocorreu um processo de montagem de parte do sistema de transmissão e não uma simples revenda, justificando a aplicação do PRL-60.

#### 7) **Falta de previsão legal para adoção da média ponderada entre os métodos PRL-20 e PRL-60:**

Nesse item a defesa contesta a utilização da média aritmética ponderada em duas situações: o mesmo insumo importado é utilizado na fabricação de mais de um produto e o mesmo insumo importado e usado é usado na produção de mais de um produto e também revendido.

Segundo a interessada, nos dois casos deveria ter sido utilizado o menor preço parâmetro obtido.

É de se reconhecer a inexistência de regulamentação específica quanto a essas situações tendo-se apenas, no segundo caso (insumo importado e usado é usado na produção de mais de um produto e também revendido) uma Solução de Consulta. Ainda assim, entendo que o tratamento a ser dado às duas situações é distinto.

Em relação à hipótese do mesmo insumo importado utilizado na fabricação de mais de um produto, os diversos preços parâmetro foram apurados com base em apenas um método (PRL-60). Nesse caso, não há qualquer dispositivo legal ou normativo que obrigue o Fisco a agir nos moldes suscitados pela recorrente.

O cálculo pela média mostra-se razoável, lógico e condizente com as operações efetuadas de forma a evitar distorções. Tome-se como exemplo as operações com o insumo 1316301064 transcritas na tabela contida no Termo de Verificação. No entendimento do sujeito passivo o preço parâmetro a ser utilizado deveria ser aquele correspondente à venda do produto 1316999001, ou seja, R\$ 516,4533; pois, sendo o maior, implicaria no menor ajuste ou ajuste algum.

Entretanto, foram vendidas apenas quatro (4) unidades desse produto enquanto o produto 1316051835, com preço parâmetro de R\$ 138,6941; teve oitocentos e noventa unidades (890) comercializadas.

Mesmo levando-se em consideração outras variáveis que influenciam nos cálculos (e.g. preço de venda e participação do insumo no preço de venda do produto) não se simplesmente ignorar essas diferenças.

Sendo assim, entendo como correto o procedimento fiscal nessa questão.

Nas situações onde o mesmo insumo importado é usado na produção de mais de um produto e também revendido, a Fiscalização utilizou o PRI-20 ou o PRL-60, conforme o caso e a seguir a média entre os preços parâmetros obtidos em cada método.

Nesse caso, a autoridade julgadora referendou tal procedimento com base exclusivamente numa Solução de Consulta. A meu ver, esse amparo normativo é frágil, principalmente à luz do § 4º, do art. 18, da Lei nº 9.430/96, que deixa clara a dedutibilidade do maior valor apurado nos casos de utilização de mais de um método.

Assim, em cada uma das apurações com utilização dos dois métodos, deve prevalecer o maior valor apurado. Sob essa ótica, um exame das planilhas elaboradas pelo Fisco revela que não haveria ajuste para nenhum dos produtos:

Código insumo	Preço Praticado	Preço Parâmetro (maior apurado)	Ajuste indevido (diferença cobrada)
1296233006	128,7644	283,2749	204.024,44
1307304156	0,3119	0,4554	46.939,31
1315312047	0,7734	1,6047	37.863,83
2052315294	108,3117	229,4398	193.148,31
3214107012	859,4783	1.804,9840	16.609,19

501209492	6,0915	9,0149	27.240,54
501210058	11,7970	30,6647	120.687,25
735295102	3,0944	16,2725	58.494,19
735371248	5,8634	26,2963	110.128,58
735371371	11,2703	35,4670	60.486,67
750116002	33,2442	100,0754	69.935,39
750117307	6,4551	14,1191	199.027,11
750117352	10,6757	25,7994	35.980,50
750117354	15,6327	47,3577	101.003,29

O somatório da coluna “ Ajuste Indevido” ( R\$ 1.281.568,60) deve ser excluído da base tributável.

8) **Erro na apuração do saldo inicial de estoque:**

A interessada alega que na apuração do Fisco foi considerado o valor total lançado no estoque inicial sem levar em consideração que esse montante é composto por outros elementos que não correspondem ao valor de importação.

No meu entendimento, a questão foi bem dirimida pela decisão recorrida. De fato, com raciocínio análogo àquele feito no item 5 deste voto, fica claro que contribuinte considerou, na formação do preço de revenda, todos os custos por ela assumidos, que, agregados ao custo do produto importado, compuseram o valor do produto em estoque. Assim, o preço-parâmetro, formado a partir do preço de revenda, também tem nele embutido os citados custos.

Ainda de acordo com o acórdão recorrido, para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela contribuinte, também o preço praticado deverá ter, em sua composição, tais custos. Comparar nada mais é do que subtrair um do outro, de modo que o efeito de tais custos na apuração de eventual ajuste a título de preço de transferência será nulo.

Nega-se provimento ao recurso neste item.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Relator

