



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

Processo nº 16561.720063/2012-11
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-002.044 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2016
Matéria IRPJ: PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrentes GOODYEAR DO BRASIL PRODUTOS DE BORRACHA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

ERRO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. EXONERAÇÃO PARCIAL.

Constatado erro na apuração da matéria tributável, exonera-se parcialmente a exigência.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais incabível falar em nulidade do Auto de Infração.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. IN SRF Nº 243/2002. LEGALIDADE.

A IN SRF nº 243/2002 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/2000.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO MÉTODO PIC. IMPOSSIBILIDADE

Após o início da ação fiscal, o contribuinte não se encontra em situação de espontaneidade para alterar opções por ele antes realizadas em declaração. Assim, vinculado a sua opção, ele deve se sujeitar à verificação da autoridade fiscal, nos termos da legislação.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte, nos termos do §1º do artigo 7º do Decreto 70.235/72

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: por unanimidade de votos em NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício; por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo, José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, que davam integral provimento ao recurso com base no pressuposto de ilegalidade da IN 243/02. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waldir Veiga Rocha.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães – Presidente

(assinado digitalmente)

Hélio Eduardo de Paiva Araújo – Relator

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Paulo Jakson da Silva Lucas, José Eduardo Dornelas Souza, Flávio Franco Correa, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Wilson Fernandes Guimarães.

Relatório

GOODYEAR DO BRASIL PRODUTOS DE BORRACHA LTDA., já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) - DRJ/SPO, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, nos termos do voto do relator.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato, do qual ora me valho:

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 6.208/6.238, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, no tocante à legislação dos preços de transferência na importação de bens (verificações relativas ao ano-calendário de 2007), constatou-se o seguinte:

INTRODUÇÃO

Em 30/06/07, a contribuinte sofreu uma cisão parcial. A sucessora, EPD Indústria e Comércio de Produtos de Engenharia Ltda., ficou com 14,41% do capital, e a contribuinte com o capital remanescente, de 85,59%.

Devido à cisão parcial, foram apresentadas pela contribuinte 2 DIPJ's: uma Declaração Especial, com informações referentes ao período de 01/01/2007 a 30/06/2007 (DIPJ Ex 2007 / AC 2007) e outra com informações referentes ao período de 01/07/2007 a 31/12/2007 (DIPJ Ex 2008 / AC 2007).

Para o ano-calendário 2007, a contribuinte efetuou 2 cálculos de ajustes a título de preços de transferência, um referente ao período 01/01/2007 a 30/06/2007 (período 1), e outro referente ao período 01/07/2007 a 31/12/2007 (período 2). As memórias de cálculo e, conseqüentemente a ação fiscal, estão divididas nesses dois períodos.

DOS FATOS

A contribuinte foi intimada a apresentar, entre outros documentos, as memórias de cálculo, gravadas em meio digital, dos bens, serviços e direitos importados no ano de 2007, sujeitos às regras de preços de transferência, e a relação de empresas vinculadas em 2007.

A contribuinte entregou os arquivos digitais com as memórias de cálculo de ajustes de preços de transferência, referentes aos 2 períodos supracitados.

Foi com base nessas planilhas que a fiscalização iniciou os procedimentos de fiscalização, especialmente quanto ao universo das operações e necessidade de documentos de suporte às informações prestadas.

Ao longo da ação fiscal, foi detectada a necessidade de documentos e esclarecimentos complementares, razão pela qual foram emitidas outras intimações até que fossem dirimidas todas as dúvidas a respeito das informações apresentadas e assim fosse possível concluir todos os cálculos referentes às operações sujeitas ao controle de preços de transferência.

DO DIREITO

Nas importações efetivadas em 2007, sujeitas às regras de preços de transferência, a contribuinte adotou os métodos PRL (Preço de Revenda menos Lucro) e PIC (Preços Independentes comparados).

Para os cálculos efetuados por meio do método PRL, a contribuinte utilizou a sistemática prevista na IN SRF nº 32/2001, embora, na época da ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, já estivesse vigente a metodologia estabelecida pela IN SRF nº 243/2002.

DOS CÁLCULOS DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Analisando as 2 DIPJ's apresentadas, a fiscalização verificou que a contribuinte utilizou, para os cálculos de ajustes a título de preço de transferência, 3 métodos de cálculo: PRL com margem de 20% (PRL20, para itens importados que foram revendidos), PRL com margem de 60% (PRL60, para itens importados que foram utilizados como insumo de produtos acabados e o PIC, conforme sintetizado às fls. 6.213/6.214 (período 1) e 6.214/6.215 (período 2).

Nos cálculos de ajustes a título de preço de transferência efetuados pela fiscalização foram integralmente respeitadas as opções da contribuinte (método que a contribuinte havia escolhido por ocasião da entrega das DIPJ's).

A fiscalização classificou as importações por ordem cronológica, gerando 2 planilhas, uma referente às importações ocorridas no período 1 (01/01/2007 a

30/06/2007) e outra referente às importações ocorridas no período 2 (01/07/2007 a 31/12/2007).

A partir de então, os cálculos foram feitos separadamente para cada um dos 2 períodos.

DOS CÁLCULOS REFERENTES AO PERÍODO 1

A fiscalização analisou as memórias de cálculo da contribuinte referentes às importações de vinculadas, sujeitas às regras de preços de transferência, ocorridas no período 1 e selecionou 420 itens para os quais foi utilizado o método PRL (85% do valor total de importação de bens de pessoas vinculadas).

Selecionou também os 5 itens mais representativos para os quais a contribuinte havia utilizado o método PIC.

Dos cálculos realizados pelo método PRL

Do cálculo do preço praticado nas importações

A fiscalização, após fazer as conversões de medidas que se fizeram necessárias, somou todas as importações de cada produto, obtendo a quantidade total, o custo total de importação de cada produto e o custo unitário médio de importação de cada produto.

Partindo dessas informações, elaboramos a planilha "Demonstrativo dos cálculos dos preços praticados - Período 1".

Conforme determina o § 3º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, para efeito do cálculo da média ponderada dos preços praticados, a fiscalização computou também as quantidades e os valores (em R\$) dos estoques, de cada produto, existentes no início do período de apuração, obtendo, assim, o preço praticado para cada item importado, dentre os itens selecionados para análise.

Do cálculo do preço-parâmetro pelo método PRL20

O método PRL20 foi utilizado unicamente para calcular o valor dos ajustes dos produtos importados que foram apenas revendidos (basicamente pneus, mangueiras e correias).

O detalhamento dos cálculos dos preços-parâmetro pelo método PRL20 é mostrado na planilha "Demonst dos cálculos dos preços parâmetro PRL 20 - per 1".

Do cálculo do preço-parâmetro pelo método PRL60

O método PRL60 foi utilizado para calcular o valor dos ajustes dos produtos importados que foram utilizados como insumo na fabricação de produtos acabados (diversos tipos de borracha e outros insumos).

O detalhamento dos cálculos dos preços-parâmetro pelo método PRL60 (efetuados de acordo com o § 11 do artigo 12 da IN 243/2002) é mostrado na planilha "Demonst dos cálculos dos preços parâmetro PRL 60 - per 1".

Do cálculo dos ajustes pelo método PRL

Os cálculos de ajustes podem ser visualizados na planilha "Demos dos cálculos de ajustes – PRL 20 – per 1" e "Demos dos cálculos de ajustes – PRL 60 – per 1".

O ajuste unitário para cada item importado é a diferença entre o preço praticado na importação e o preço-parâmetro encontrado pelo método PRL.

O valor do ajuste total calculado é o resultado da multiplicação do valor do ajuste unitário pela quantidade consumida no período, que é obtida somando a quantidade do estoque inicial (informada pela contribuinte nas planilhas "Inventário MP 1 período 2007" e "Inventário PA 1 período 2007") com a quantidade importada (obtida na planilha "Demonst das importações dos itens selec - per 1" e, desse resultado, subtraindo a quantidade do estoque final (informada pela contribuinte nas planilhas de inventário).

Ressalta a fiscalização que, seguindo o estabelecido no artigo 38 da IN SRF nº 243/2002 (que trata da margem de divergência), só foram feitos ajustes nos casos em que a diferença entre o preço praticado e o preço-parâmetro foi superior a 5%.

O quadro de fls. 6.221/6.222 mostra, para os casos em que foi encontrado ajuste a ser efetuado, o preço praticado, o preço-parâmetro, a quantidade consumida e o ajuste total para os itens em que o cálculo dos ajustes foi efetuado pelo método PRL20 (totalizando o montante de R\$ 1.434.432,43).

O quadro de fls. 6.222/6.223 mostra, para os casos em que foi encontrado ajuste a ser efetuado, o preço praticado, o preço-parâmetro, a quantidade consumida e o ajuste total para os itens em que o cálculo dos ajustes foi efetuado pelo método PRL60 (totalizando o montante de R\$ 67.278.511,87).

Dos cálculos pelo método PIC

O método PIC só foi utilizado pela fiscalização nos casos em que a própria contribuinte havia optado por esse método.

Os demonstrativos detalhados dos cálculos dos preços praticados, dos preços-parâmetro e dos ajustes referentes aos itens selecionados para análise podem ser visualizados na planilha "Demonst dos cálculos pelo método PIC - per 1".

Para o cálculo dos preços praticados pelo método PIC, a fiscalização partiu do valor FOB em US\$ convertidos para R\$ pela taxa cambial do 2º dia anterior à data de registro da DI. O preço praticado foi obtido mediante a ponderação dos valores FOB em reais pela quantidade transacionada em cada operação de importação.

Do mesmo modo, para o cálculo dos preços-parâmetro pelo método PIC, também utilizou o valor FOB em US\$ convertido em R\$, pagos pela contribuinte em transações de importação efetuadas entre a contribuinte e algum fornecedor externo não vinculado a ela.

No quadro de fl. 6.224, a fiscalização apresenta um resumo do cálculo dos ajustes dos itens em que o método utilizado foi o PIC, dentre os itens selecionados para análise, totalizando o montante de R\$ 35.434,70.

Dos ajustes calculados e declarados pela contribuinte no período 1

De acordo com as memórias de cálculo apresentadas pela contribuinte, o montante total de ajustes por ela calculados, no período 1, foi R\$ 173.267,46, conforme demonstrado no quadro de fls. 6.224/6.225.

Na DIPJ, no entanto, a contribuinte só declarou o montante total de R\$ 58.377,02, no campo "Não especificadas". Como não foi possível saber a quais itens se refere esse valor declarado, a fiscalização deduziu integralmente esse valor do

montante de ajustes apurado pela fiscalização, conforme a seguir sintetizado (valores em reais):

Método	Apurado pela Fiscalização	Calculado pelo Contribuinte	Declarado pelo Contribuinte	Diferença
PRL60	67.278.511,87	103.290,81	0,00	
PRL20	1.434.432,43	38.759,98	0,00	
PIC	35.434,70	31.216,67	0,00	
Não Especificadas			58.377,02	
TOTAL	68.748.379,01	173.267,46	58.377,02	68.690.001,99

DOS CÁLCULOS REFERENTES AO PERÍODO 2

Os procedimentos de cálculo utilizados no período 2 foram os mesmos que os utilizados no período 1.

A fiscalização analisou as memórias de cálculo da contribuinte referentes às importações de vinculadas, sujeitas às regras de preços de transferência, ocorridas no período 1 e selecionou 234 itens para os quais foi utilizado o método PRL (88% do valor total de importação de bens de pessoas vinculadas).

Selecionou também os 10 itens mais representativos para os quais a contribuinte havia utilizado o método PIC.

Dos cálculos realizados pelo método PRL

Do cálculo do preço praticado nas importações

O cálculo dos preços praticados consta da planilha "Demonst dos cálculos dos preços praticados - per 2".

Do cálculo do preço-parâmetro pelo método PRL20

O detalhamento dos cálculos dos preços-parâmetro pelo método PRL20 é mostrado na planilha "Demonst dos cálculos dos preços parâmetro PRL 20 - per 2".

Do cálculo do preço-parâmetro pelo método PRL60

Na planilha "Demonst dos cálculos dos preços parâmetro PRL 60 - per 2" são apresentados os cálculos dos preços-parâmetro pelo método PRL60.

Do cálculo dos ajustes pelo método PRL

Os cálculos de ajustes podem ser visualizados na planilha "Demos dos cálculos de ajustes – PRL 20 – per 2" e "Demos dos cálculos de ajustes – PRL 60 – per 2".

O quadro de fls. 6227/6229 mostra, para os casos em que foi encontrado ajuste a ser efetuado, o preço praticado, o preço-parâmetro, a quantidade consumida e o ajuste total para os itens em que o cálculo dos ajustes foi efetuado pelo método PRL20 (totalizando o montante de R\$ 5.222.515,04).

O quadro de fls. 6.229/6.230 mostra, para os casos em que foi encontrado ajuste a ser efetuado, o preço praticado, o preço-parâmetro, a quantidade consumida e o ajuste total para os itens em que o cálculo dos ajustes foi efetuado pelo método PRL60 (totalizando o montante de R\$ 90.751.624,55).

Dos cálculos pelo método PIC

A metodologia dos cálculos dos preços praticado e parâmetro no período 2 foi a mesma utilizada no período 1.

Os demonstrativos detalhados dos cálculos dos preços praticados, dos preços-parâmetro e dos ajustes referentes aos itens selecionados para análise podem ser visualizados na planilha "Demonst dos cálculos pelo método PIC - per 2".

No tabela de fl. 6.231, a fiscalização apresenta um resumo do cálculo dos ajustes dos itens em que o método utilizado foi o PIC, dentre os itens selecionados para análise, totalizando o montante de R\$ 43.191,84.

Dos ajustes calculados e declarados pela contribuinte no período 2

De acordo com as memórias de cálculo apresentadas pela contribuinte, o montante total de ajustes por ela calculados, no período 2, foi R\$ 471.998,49; entretanto, na DIPJ, a contribuinte só declarou o montante total de R\$ 370.871,06. O quadro de fls. 6.231/6.236 sintetiza essas informações.

No quadro a seguir a fiscalização apresenta um resumo comparativo entre os ajustes apurados pela fiscalização, os ajustes calculados pela contribuinte e os ajustes declarados (valores em reais):

Método	Apurado pela Fiscalização	Calculado pelo Contribuinte	Declarado pelo Contribuinte	Diferença
PRL60	90.751.624,55	57.991,98	69.105,65	
PRL20	5.222.515,04	67.815,12	0,00	
PIC	43.191,84	246.191,39	171.876,38	
Não Especificadas			129.889,03	
TOTAL	96.017.331,43	471.998,49	370.871,06	95.646.460,37

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL a título de ajustes de preços de transferência, os montantes de R\$ 68.690.001,99 (período 1) e R\$ 95.646.460,37 (período 2), e efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2007:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Fundamento legal	artigo 3º da Lei nº 9.249/95; artigos 241, 242, 244, 247 e 249, inciso I, do RIR/99; e artigo 18 da Lei nº 9.430/96, com as alterações introduzidas pelo artigo 2º da Lei nº 9.959/2000	
Crédito Tributário (em reais)	41.084.115,60	Imposto
	30.813.086,71	Multa proporcional (75%)
	19.694.843,52	Juros de mora (cálculo até 06/2012)
	91.592.045,83	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Fundamento legal	artigo 2º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pelo artigo 2º da Lei nº 8.034/90; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002	
Crédito Tributário (em reais)	14.790.281,61	Contribuição
	11.092.711,21	Multa proporcional (75%)
	7.090.143,66	Juros de mora (cálculo até 06/2012)
	32.973.136,48	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 06/2012	91.592.045,83	IRPJ
	32.973.136,48	CSLL
	124.565.182,31	TOTAL

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 26/06/2012, a contribuinte, por meio de suas advogadas, regularmente constituídas, apresentou, em 26/07/2012, a impugnação de fls. 6.283/6.328, alegando, em síntese, o seguinte:

DA AÇÃO FISCAL

No entender da fiscalização, haveria uma diferença de ajuste de preços e transferência a ser adicionada às bases tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL em relação ao ano-calendário de 2007, sustentando este entendimento com planilhas de cálculo contendo novos preços-parâmetro com base nos métodos PRL20 e PRL60.

Do exame das planilhas elaboradas pela fiscalização, verifica-se que a divergência de resultados encontrados pela fiscalização e pela impugnante deve-se essencialmente ao entendimento dos dispositivos contidos na Lei nº 9.959/2000 (PRL60: Lei x IN). Ademais, constatou-se que a fiscalização efetuou indevidamente a exclusão do ICMS - Substituição Tributária (ICMS-ST) no cálculo do PRL20 e PRL60, o que gerou ajuste de preço de transferência maior do que o devido.

Conforme os cálculos efetuados pela impugnante, haveria, para as importações do ano de 2007 aqui tratadas, um ajuste total de R\$ 429.248,08 considerando-se a aplicação dos métodos PIC e PRL com margens de 20% e 60% nos exatos termos da lei.

A impugnante efetuou adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, nas DIPJs referentes aos períodos 1 e 2 do ano-calendário de 2007 (R\$ 58.377,02 e R\$ 370.871,06, respectivamente), nesse exato valor total, demonstrando não ter nenhuma intenção de furar-se à tributação do que for efetivamente devido.

PRELIMINARMENTE

O cálculo da fiscalização dos ajustes de preço de transferência contém 2 inconsistências que acabaram por majorar indevidamente o suposto crédito tributário lançado.

Tais inconsistências são: (1) a duplicação de supostos ajustes decorrentes da aplicação do método do PRL20, e (2) a exclusão indevida do ICMS-ST na apuração do preço-parâmetro, sem qualquer lógica econômica ou jurídica. Vejamos.

Da duplicidade de ajustes decorrentes do método PRL20

Ao analisar o Termo de Verificação Fiscal, pode-se facilmente constatar que 2 produtos submetidos pela fiscalização aos cálculos de preços de transferência pelo método PRL20 encontram-se duplicados (vide tabela nas páginas 20 e 21 do Termo de Verificação Fiscal, fls. 6.227/6.228).

Os produtos em questão são os de códigos R0514020CH e R0514070CH, os quais, de acordo com o agente fiscal, resultaram em ajustes adicionais, respectivamente, nos valores de R\$ 1.263.492,27 e R\$ 137.754,36.

A duplicação dessas informações gerou um aumento indevido no suposto ajuste no montante total de R\$ 1.401.246,63 (R\$ 1.263.492,27 e R\$ 137.754,36).

Da exclusão indevida de ICMS-ST do preço de revenda – PRL20 e PRL60

Ao apurar o preço-parâmetro pelo método PRL (PRL20 e PRL60), a fiscalização excluiu indevidamente o ICMS-ST, o que acabou por gerar uma majoração do suposto ajuste adicional de preço de transferência.

A impugnante esclarece que o impacto da inconsistência do item anterior (duplicidade de ajustes) passaria a ser zero, caso a inconsistência da exclusão do ICMS-ST ora comentada venha a ser retificada.

Nos termos do inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, o método do PRL toma como base para a definição do preço-parâmetro "a média aritmética dos preços de revenda dos bens (...) 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: (...)".

Tal redação foi repetida tanto na IN SRF nº 32/2001, quanto na IN SRF nº 243/2002, sendo que esses atos consideraram expressamente como impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, "*aqueles integrantes do preço, tais como, ICMS, ISS, Pis/Pasep e Cofins*".

Essas instruções normativas, porém, não fizeram menção expressa ao IPI ou ao ICMS-ST. Isso porque o IPI e o ICMS-ST não precisam ser reduzidos do "preço de venda" (ou receita bruta de venda) por não serem componentes desse preço (receita bruta) nos termos da lei tributária.

O conceito de que o IPI não é componente da receita bruta de venda existe há muito para fins fiscais, conforme artigos 279 e 280 do RIR/99, que definem, respectivamente, receita bruta e receita líquida de vendas. A corroborar esse entendimento, temos a IN SRF nº 51/78 (que regulamentou o Decreto-lei 1.598/77, base legal dos citados artigos do RIR/99) e o Perguntas e Respostas da DIPJ/2012 (Capítulo VIII, Pergunta/Resposta nº 003).

Quanto ao ICMS-ST, a Pergunta/Resposta 007 do Capítulo VII dispõe expressamente que tal tributo não compõe a Receita Bruta (o Preço de Venda), *in verbis*:

007 Quais são os impostos incidentes sobre as vendas?

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/06/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 22/06/2016 por

or WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 22/06/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assina

do digitalmente em 22/06/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

Impresso em 23/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Reputam-se incidentes sobre as vendas os impostos que guardam proporcionalidade com o preço da venda efetuada ou dos serviços prestados, mesmo que o respectivo montante integre a base de cálculo, tais como o ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações), o ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza), o IE (imposto sobre exportação), etc.

Incluem-se também como incidentes sobre vendas:

- a) Cofins - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, inclusive nas vendas de produtos sujeitos à incidência monofásica da contribuição;*
- b) a contribuição para o PIS - Programa de Integração Social, inclusive nas vendas de produtos sujeitos à incidência monofásica da contribuição; e*
- c) as taxas que guardem proporcionalidade com o preço de venda.*

Notas:

- 1) Como Incidentes sobre as vendas, não se incluem o ICMS pago na condição de contribuinte substituto e o PIS e a Cofins pagos na condição de contribuinte substituto na venda de cigarros e veículos;*
- 2) Igualmente não se incluem as contribuições para o PIS e a Cofins calculadas sobre receitas que não integram a receita bruta de vendas;*
- 3) O valor a ser considerado a título de ICMS corresponde ao resultado da aplicação das alíquotas sobre as receitas de vendas sujeitas a esse imposto, e não ao montante recolhido durante o respectivo período de apuração pela pessoa jurídica.*

Normativo: RIR/1999, IN SRF nº 51, de 1978."

O ICMS-ST não guarda proporcionalidade com a operação de venda própria da impugnante, já que representa uma obrigação vinculada com vendas futuras a serem realizadas pelos clientes da impugnante. Esta, por sua vez, tem apenas a responsabilidade atribuída por lei para calcular e recolher tal imposto relativamente a vendas da cadeia econômica onde está inserida, mas que serão posteriores a sua própria venda.

A figura de substituto tributário encontra autorização no artigo 121 do CTN, o qual define que o sujeito passivo da obrigação tributária pode ser o contribuinte ou o responsável (a pessoa para qual a lei atribui a responsabilidade pelo pagamento de tributo de terceiro).

Em consonância com o CTN, o artigo 6º da Lei Complementar nº 87/96 autorizou o legislador estadual a instituir o ICMS-ST, o que acabou por afetando a impugnante. Assim, em suas operações de venda (e.g., pneus), a impugnante se vê obrigada a recolher seu ICMS próprio (na condição contribuinte), bem como o ICMS-ST das futuras vendas de seus clientes (na condição de responsável).

No documento fiscal de venda, o ICMS-ST (como ocorre com o IPI) é demonstrado de forma destacada não compondo para fins fiscais a receita bruta de venda.

Conseqüentemente, para fins de cálculo de preço de transferência, o ICMS-ST não poderá reduzir o preço do qual não faz parte.

Para esclarecer qual deve ser o registro contábil, em estrita consonância com a legislação tributária, a impugnante apresenta, às fls. 6294/6295, um exemplo simplificado (desconsiderando o PIS e a COFINS sobre a venda e analisando apenas o tratamento do ICMS próprio, do ICMS-ST e do IPI), a seguir sintetizado:

- O registro da receita bruta tem como contrapartida uma conta de ativo, tendo como imposto a ser dela reduzido apenas o ICMS próprio (com contrapartida em conta de passivo), o que resultaria na receita líquida;
- Por sua vez, tanto o IPI quanto o ICMS-ST deverão impactar apenas contas patrimoniais (lançamento a crédito em conta de passivo de imposto a pagar com contrapartida de um lançamento a débito em conta de ativo de créditos a receber ou de bancos, pois receberá tal valor de seu cliente).

Ora, se o valor do ICMS-ST não é registrado em conta de resultado (despesa) e nem compõe o valor da receita bruta de venda, fica claro que ele não pode afetar (reduzir) o montante do limite legal de dedutibilidade definido pelo método PRL60 vinculado ao respectivos insumos importados (de pessoa ligada) relacionados com tal receita bruta de venda.

Em vista disso, o equívoco da fiscalização ao excluir tal ICMS-ST acabou por gerar uma diminuição do preço-parâmetro, que deve ser comparado com o preço efetivamente praticado, aumentando a probabilidade de se apurar maiores ajustes.

E foi exatamente isso que aconteceu, conforme inclusive comprovado pela Deloitte Touche Tohmatsu, que foi contratada pela impugnante a fim de verificar os cálculos de preço de transferência efetuados pela fiscalização.

Em vista disso, a parcela do valor autuação decorrente de ajuste de preço de transferência apurado equivocadamente pela exclusão do ICMS-ST deve no mínimo ser de pronto cancelada.

Da conclusão acerca das inconsistências apontadas

As inconsistências apontadas seriam, por si só, suficientes para caracterizar a nulidade integral dos Autos de Infração, vez que o artigo 142 do CTN delegou à autoridade fiscal a competência para lançar crédito tributário tendo como pressuposto legal a correção dos supostos créditos tributários exigidos.

Isso não foi observado nos Autos de Infração, não cabendo aos julgadores administrativos autorizar o refazimento do lançamento de tais créditos tributários através de decisão administrativa no presente processo.

DO MÉRITO

Dos esclarecimentos iniciais

Independentemente dos aspectos preliminares já esclarecidos, a impugnante apresenta a seguir seus comentários sobre a validade dos critérios que adotou no cálculo do PRL60 e, na seqüência, demonstrará ainda a aplicação do método de PIC (ao invés do PRL20 considerado para fins de autuação) para o produto STUMITE-"PLIOLITE SB 2108".

Quanto ao primeiro aspecto, a impugnante efetuou o seu cálculo com base estritamente nos critérios definidos pela Lei nº 9.959/2000 (que alterou a Lei nº 9.430/96).

Quanto ao método PIC, a impugnante demonstrará seu direito de utilizar tal método neste momento, já apresentando, inclusive, o impacto da adoção do mesmo frente ao método PRL20 especificamente para o produto supracitado.

A impugnante passa a discorrer detalhadamente sobre o mérito desses aspectos.

Da aplicação do método PRL60 nos termos das Leis nºs 9.430/96 e 9.959/2000

Ao regular a matéria relativa a preços de transferência, a SRF publicou a IN SRF nº 243/2002, a qual, no entanto, não se limitou a apenas regular as regras estabelecidas no artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Com relação ao método PRL60, estabeleceu um novo critério de cálculo, totalmente diverso daquele originalmente previsto na lei e mais prejudicial ao contribuinte, ao gerar o cálculo de um preço-parâmetro menor que aquele estabelecido pela lei.

No presente caso, o cálculo realizado pela fiscalização tomou exclusivamente por base as regras da referida IN SRF nº 243/2002, em detrimento da Lei.

Com efeito, regem o Direito Tributário os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei, expressos nos artigos 5º e 150 e seguintes da CF/88 e 97 e seguintes do CTN. Dessa forma, não é possível exigir tributo sem suporte adequado em lei, com base em mera instrução normativa, como pretendeu a autoridade fiscal.

A exigência de tributo deve necessariamente encontrar respaldo na lei, para atender ao princípio da legalidade. E, mais que isso, é necessário que a lei que suporte a exigência tributária contenha todos os elementos necessários à adequada tipificação dos fatos realizados pelo contribuinte como fatos tributários, não alcançando qualquer outro fato que não aqueles minuciosamente descritos.

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

A edição da MP nº 478/2009 comprova a necessidade de uma lei a fim de tornar válidos os critérios da IN SRF nº 243/2002. Se tais critérios já fossem por si só válidos, independentemente da existência de suporte legal, não seria preciso haver uma modificação na Lei nº 9.430/96.

O próprio Poder Executivo reconheceu a necessidade de alteração do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, conforme se pode depreender da Exposição de Motivos 171/2009 da referida MP, que dispõe, no item 20.1, que “*Visando instituir, em*

dispositivo legal, essas medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa, propõe-se a alteração da redação do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com o intuito de reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado, garantindo maior eficácia aos controles de preços de transferência”.

Posteriormente, a MP nº 563/2012 veio reconhecer também que incorporou critérios da IN SRF nº 243/2002, a fim de evitar litígios quanto ao cálculo do método PRL60.

Portanto, a própria Administração Pública reconheceu formalmente que a IN SRF nº 243/2002 não é por si só válida, e que é necessária uma alteração legislativa a fim de que os critérios nela previstos possam valer.

Nesse sentido, cabe destacar recentíssima decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que deu provimento ao Recurso Voluntário de um contribuinte, reconhecendo a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 (vide fl. 6314).

Também há que se destacar que recentemente foi proferido acórdão pelo TRF 3ª Região (processo n. 2007.61.00.034048-7/SP) que reconheceu a clara ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 nesse particular (vide fls. 6314/6315).

Assim, por total ausência de suporte legal, os cálculos feitos pela fiscalização não podem ser aceitos como corretos para estabelecimento de um adequado preço-parâmetro na importação de matéria-prima para fabricação dos produtos manufaturados pela impugnante.

Os cálculos da fiscalização devem, portanto, ser desconsiderados, aceitando-se aqueles apresentados pela impugnante, preparados na forma do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (alterado pelo artigo 2º da Lei 9.959/2000), e cancelando-se os Autos de Infração, uma vez que foram lavrados sem adequado suporte legal.

Da adoção do método mais benéfico (PIC X PRL20)

Do direito da impugnante em adotar o método que lhe for mais favorável a qualquer momento.

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

Tal norma não impõe uma limitação temporal para o contribuinte aplicar o método "A" ou o "B", determinando apenas que deve ser adotado o método mais favorável ao contribuinte. Dessa forma, a rigor, a impugnante pode a qualquer momento, inclusive em sede de impugnação, alterar o método de cálculo se verificar que o novo método lhe gera uma situação fiscal mais favorável.

Assim, na hipótese, de a impugnante verificar que outro método que não o originalmente apontado seria mais benéfico para algum dos produtos ora fiscalizados, ela poderia demonstrar e requerer a adoção desse novo método. E a fiscalização e os julgadores, em observância da regra, devem em princípio acatar tal requerimento.

E não caberia dizer que depois da fiscalização, o contribuinte, na prática, perderia o direito da opção, como acontece, por exemplo, para fins de adoção de regime de tributação de IRPJ (i.e., lucro real ou lucro presumido).

Isso porque a redação da norma tributária relativa à adoção dos métodos de cálculo de preço de transferência é muito diversa da utilizada, por exemplo, para fins de opção para adoção do regime de apuração do IRPJ, cuja norma diz claramente que se tratar de uma opção e indica expressamente o momento do exercício da opção, não sendo possível alterar a opção após o momento previsto legalmente para seu exercício.

Diferentemente, a norma do referido artigo 4º da IN SRF nº 243/2002 (ou § 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96) estabelece apenas que se deve adotar o método de preço de transferência que gere o menor ajuste na apuração do IRPJ e da CSLL. É uma regra objetiva e sem limitação temporal. Ademais, a sua aplicação não precisará ocorrer apenas pela iniciativa do contribuinte, pois os agentes fiscais também tem a obrigação legal de observar tal norma.

Assim, só resta concluir que é possível haver a mudança de método nesta impugnação, desde que ela venha gerar uma situação fiscal mais benéfica para a impugnante.

Nesse sentido, cabe observar trecho de obra do Prof. Luis Eduardo Schoueri (transcrito às fls. 6321/6325), na qual existe a manifestação dele e de outros ilustres doutrinadores sobre esse tema, tendo como conclusão a inexistência de prazo para mudança de método de cálculo de preço de transferência.

Ainda, no entender dos doutrinadores, em caso de autuação, fiscalização tem de fato a obrigação de esgotar todos os métodos possíveis para comparação de preços, para só então estar apta a dizer se os preços praticados pela impugnante são adequados. Em outras palavras, existe a obrigação de a autoridade competente para fiscalização checar a prevalência dos preços de mercado e não a de aplicar um método qualquer como parâmetro.

Ademais, há que se invocar, mais uma vez, a exposição de motivos da MP nº 478/2009 (item 20.4 a seguir transcrito), para provar que, relativamente a legislação vigente no ano fiscalizado, há o direito de o contribuinte alterar o método de cálculo para apurar um ajuste menor, bem como a obrigatoriedade que a fiscalização de realizar a apuração com base em todos os métodos disponíveis a fim de verificar qual o que geraria um menor ajuste.

"20.4 Também acrescenta o art. 19-B à Lei n- 9.430, de 1996, visando estabelecer prazo peremptório para escolha do método de cálculo do preço parâmetro pelo contribuinte, como forma de garantir maior efetividade ao controle de preços de transferência e às eventuais autuações empreendidas pelo Fisco".

Isso nada mais fez que evidenciar que, de acordo com as regras legais existentes à época dos fatos, autoriza-se a mudança de método pelo contribuinte mesmo quando da impugnação. Da mesma forma, evidencia que o agente fiscal que pretenda desconsiderar os cálculos de preços de transferência apresentados pelo contribuinte é obrigado a apurar o preço-parâmetro conforme todos os métodos legais possíveis, a fim de verificar qual deles gera, no caso concreto, um menor ajuste.

Da mudança do PRL20 para o PIC – produto STUMITE – PLIOLITE SB 2108

Após demonstrar seu direito de alterar o método de cálculo em sede de impugnação, a impugnante requer que seja reconhecido, particularmente quanto ao produto denominado STUMITE - "PLIOLITE SB 2108", a adoção pelo método de PIC, ao invés do PRL20, por representar um ajuste menor a ser efetuado.

A demonstração do método PIC encontra-se no Parecer Técnico da Deloitte (doc. 03), com os devidos suportes documentais no Anexo IV do Parecer (notas).

Ademais, informa que está efetuando complementação desta análise para outros produtos do PRL20 e protesta desde já por juntada posterior, se for o caso de identificação de ajuste mais benéfico.

DO PEDIDO

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

DO ADENDO À IMPUGNAÇÃO – DOCUMENTAÇÃO DO MÉTODO PIC

Em 15/04/2013, a contribuinte apresentou adendo à impugnação, expondo, em síntese, o seguinte:

Ao longo de suas razões de impugnação, a contribuinte demonstrou que, com base no artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96, poderia, mesmo no momento da impugnação, alterar o método de apuração do preço-parâmetro na importação, para utilização daquele que lhe fosse mais favorável.

Por isso, a contribuinte demonstrou e comprovou - já em sua impugnação - que de acordo com o Parecer Técnico elaborado pela Deloitte (doc. 03 da impugnação - páginas 40 e 41) a adoção do método PIC para as importações do produto denominado "STUMITE - PLIOLITE SB 2108" (borracha natural), ao invés do método PRL20, resultaria na redução do total de ajuste lançado pelas autoridades fiscais.

Em vista disso, e considerando que seria possível reunir elementos de prova para demonstrar que a aplicação do PIC para outros produtos importados seria menos gravosa, a contribuinte protestou em sua defesa pela juntada posterior de documentos capazes de viabilizar a realização do cálculo do preço-parâmetro segundo o método PIC no lugar do PRL20 e PRL60.

Assim, a contribuinte buscou no mercado internacional documentos para dar subsídio à elaboração do cálculo segundo o método PIC para alguns dos produtos que representam um valor significativo da autuação, quais sejam:

- "NOLO" (borracha natural);
- "NIMBO" (borracha natural);
- "E26061580GB" (borracha natural);
- "E26061330GB" (borracha natural); e
- "E26061510GB" (borracha natural).

Como meio de provar que o método PIC é mais favorável do que o PRL20 e o PRL60 calculados pela fiscalização, a contribuinte elaborou demonstrativo do

cálculo pelo método PIC para cada um desses produtos, contendo os dados das notas de operações independentes obtidas e sua comparação com o preço efetivamente praticado na importação feita pela Requerente. Os valores indicados nos referidos demonstrativos por produto podem ser comprovados por meio das *invoices* que - por amostragem - os acompanham.

Para cada um dos supracitados produtos, neste aditamento e seus quadros anexos, a contribuinte apresenta a comparação entre (1) os ajustes da fiscalização (majorados indevidamente pela dedução do ICMS-ST) e (2) os ajustes ora calculados pela contribuinte com base no método PIC (resultando na inexistência de ajuste).

A contribuinte ressalta que a situação que se apresenta corresponde exatamente a uma das hipóteses que motivam o afastamento do instituto da preclusão, conforme estatuído no artigo 16, § 4º, do Decreto 70.235/72, que dispõe que *“A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior”*.

Considerando que os documentos ora apresentados foram reunidos no mercado internacional de pneus, é de se reconhecer a impossibilidade de apresentação de toda a documentação ora juntada aos autos no prazo de 30 dias legalmente previsto para apresentação de provas, e, portanto, deve-se acolher os novos elementos que se apresentam.

Assim, a contribuinte reforça o pedido já realizado em sua impugnação, requerendo que o método adotado por esta Turma de Julgamento para definição do preço-parâmetro em relação às importações de tais produtos seja o PIC, eis que comprovadamente mais favorável à contribuinte.

DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Considerando as alegações da impugnante de duplicidade de ajustes (método PRL20) e de exclusão indevida de ICMS-ST do preço de revenda (métodos PRL20 e PRL60), o presente processo foi encaminhado por esta Delegacia de Julgamento à DEMAC/SÃO PAULO (fls. 7.271/7.275), para a fiscalização:

1. Confirmar a existência de duplicidade de ajustes relativos aos produtos de códigos R0514020CH e R0514070CH; corrigindo eventuais incorreções;
2. Quanto à dedução do ICMS-ST do preço de revenda, na apuração dos preços-parâmetro pelo método PRL (PRL20 e PRL60):
 - Confirmar se houve, de fato, a referida dedução, manifestando-se acerca das alegações da impugnante no sentido de que essa dedução seria indevida;
 - Refazer o cálculo dos preços-parâmetro (métodos PRL20 e PRL60), sem a dedução do ICMS-ST, obtendo junto à contribuinte as informações necessárias e observando, no que for possível, o Relatório elaborado pela Deloitte (doc. 03).
3. Recalcular os ajustes a título de preços de transferência com as alterações acima.

DO RELATÓRIO DA AUTORIDADE FISCAL

Em atendimento ao solicitado por esta Delegacia de Julgamento, a Auditora Fiscal autuante elaborou o Relatório Conclusivo de Diligência de fls. 7.292/7.295, expondo, em síntese, o seguinte:

DA MANIFESTAÇÃO ACERCA DAS ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE

Da primeira alegação da impugnante

Foram analisados todos os demonstrativos de cálculo dos ajustes a título de preço de transferência apresentados pela fiscalização durante a ação fiscal e foi constatado que, realmente, por um lapso da fiscalização, na planilha de ajustes pelo PRL20 referente ao período pós-cisão, 01/07/2007 a 31/12/2007, dois produtos, os itens de códigos R0514020CH e 0514070CH, aparecem em duplicidade.

Assim, considerando que a alegação do contribuinte procede, a fiscalização elaborou um novo demonstrativo de cálculo dos ajustes pelo PRL20 referente ao período de 01/07/2007 a 31/12/2007, do qual tais itens duplicados foram removidos.

Da segunda alegação da impugnante

A segunda inconsistência alegada pelo contribuinte refere-se à exclusão indevida do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) do preço de revenda, na apuração dos preços-parâmetro pelo método PRL (PRL20 e PRL60).

Nas planilhas de vendas enviadas pela contribuinte em resposta às intimações feitas pela fiscalização durante a ação fiscal, constava apenas uma coluna referente ao ICMS, com o título "Vr ICMS do item - R\$", na qual a contribuinte, por algum equívoco, incluiu tanto o ICMS incidente sobre as vendas, que integra a receita bruta e, portanto, é considerado como parcela redutora para fins de apuração da receita líquida no cálculo de apuração do preço-parâmetro, como o ICMS pago na condição de contribuinte substituto tributário.

Dado que há variação nas alíquotas de ICMS conforme o estado, que não incide ICMS nas exportações e que só houve pagamento de ICMS na condição de substituto tributário no caso de apenas alguns itens e não sobre todos, não foi notado na época, pela fiscalização, que o valor do ICMS incidente sobre as vendas estava incorreto. Desta forma houve, de fato, exclusão indevida do ICMS-ST, uma vez que este estava embutido nos valores constantes da coluna "Vr ICMS do item - R\$" da planilha de vendas enviada pela contribuinte.

Para que se pudesse recalcular os preços-parâmetro PRL20 e PRL60 era necessário ter a informação do valor correto do ICMS incidente sobre as vendas. Assim, a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar duas novas planilhas de vendas, uma referente às vendas do período compreendido entre 01/01/2007 e 30/06/2007 e outra referente às vendas do período 01/07/2007 a 31/12/2007, desta vez separando os valores do ICMS e do ICMS-ST, já que nas planilhas enviadas no decorrer da ação fiscal não constava essa discriminação.

A fiscalização recalculou então todos os preços-parâmetro PRL20 e PRL60 referentes a cada um dos períodos de apuração, desta vez considerando só o valor do ICMS incidente sobre as vendas.

DOS CÁLCULOS DOS AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

A fiscalização refez os cálculos de ajustes a título de preço de transferência de todos os itens avaliados pelos métodos PRL20 e PRL60, conforme a seguir sintetizado (valores em reais):

Período	PRL20	PRL60
1º Per. (01/01/07 a 30/06/07)	543.714,12	58.874.022,95
2º Per. (01/07/07 a 31/12/07)	869.528,11	78.218.501,97

Os cálculos detalhados dos novos preços-parâmetro e ajustes podem ser verificados nos seguintes demonstrativos anexos:

Referentes ao período 01 (01/01/07 a 30/06/07):

- Demonstrativo dos cálculos dos preços-parâmetro PRL20 - per 1
- Demonstrativo dos cálculos dos preços-parâmetro PRL60 - per 1
- Demonstrativo dos cálculos de ajustes PRL20 - per 1
- Demonstrativo dos cálculos de ajustes PRL60 - per 1

Referentes ao período 02 (01/07/07 a 31/12/07):

- Demonstrativo dos cálculos dos preços-parâmetro PRL20 - per 2
- Demonstrativo dos cálculos dos preços-parâmetro PRL60 - per 2
- Demonstrativo dos cálculos de ajustes PRL20 - per 2
- Demonstrativo dos cálculos de ajustes PRL60 - per 2

DA MANIFESTAÇÃO DA CONTRIBUINTE

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, a contribuinte se absteve de fazê-lo (fl. 7.305).

A 5ª Turma da DRJ/SPO, analisou os argumentos apresentados pela impugnante, proferindo decisão para julgar improcedente sua manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais incabível falar em nulidade do Auto de Infração.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇOS-PARÂMETRO. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

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

MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE QUE NÃO SE IMPÕE À FISCALIZAÇÃO.

A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.

*ERRO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.
EXONERAÇÃO PARCIAL.*

Constatado erro na apuração da matéria tributável, exonera-se parcialmente a exigência.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

A ora recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresenta recurso voluntário tempestivo, onde repisa os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar o teor do art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, publicada no DOU de 07/01/2008, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

No caso em tela, ao somar os valores correspondentes a tributo e multa afastados em primeira instância, verifico que superam o limite de um milhão de reais, estabelecido pela norma em referência.

Portanto, o recurso de ofício é cabível, e dele conheço.

A exoneração relativa ao ajuste de preços de transferência tomou por base confirmação, por meio de diligência fiscal, da ocorrência de erro na determinação dos preços parâmetros por parte da autoridade lançadora, a saber: duplicidade de ajustes (método PRL20) e de exclusão indevida de ICMS-ST do preço de revenda (métodos PRL20 e PRL60).

Nos termos do Relatório Conclusivo de Diligência de fls. 7.292/7.295, temos que foram analisados todos os demonstrativos de cálculo dos ajustes a título de preço de transferência e ficou constatado que, realmente, por um lapso da fiscalização, na planilha de ajustes pelo PRL20 referente ao período pós-cisão, 01/07/2007 a 31/12/2007, dois produtos, os itens de códigos R0514020CH e 0514070CH, aparecem em duplicidade.

Assim, considerando que a alegação do contribuinte procedia, a fiscalização elaborou um novo demonstrativo de cálculo dos ajustes pelo PRL20 do qual tais itens duplicados foram removidos.

A segunda inconsistência alegada pelo contribuinte refere-se à exclusão indevida do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) do preço de revenda, na apuração dos preços-parâmetro pelo método PRL (PRL20 e PRL60).

Ficou comprovado que houve, de fato, exclusão indevida do ICMS-ST, uma vez que este estava embutido nos valores constantes da coluna "Vr ICMS do item - R\$" da planilha de vendas enviada pela contribuinte.

A fiscalização recalculou então todos os preços-parâmetro PRL20 e PRL60 referentes a cada um dos períodos de apuração, desta vez considerando só o valor do ICMS incidente sobre as vendas.

Refazendo os cálculos dos preços-parâmetro a partir das informações corrigidas, a autoridade fiscal responsável pela diligência fiscal (a mesma que promoveu os lançamentos tributários) apurou o IRPJ devido como sendo R\$ 34.538.786,41, mais multa e juros, e a CSLL como sendo R\$ 12.433.963,11, também acrescida da multa e juros correspondentes.

Relativamente a tal questão, não identifiquei reparo a ser feito na decisão *a quo*, vez que o crédito tributário encontra-se lastreado em verificações empreendidas pela própria autoridade autuante, por meio de diligência fiscal.

Assim, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/SPO e intimada ao recolhimento dos débitos de IRPJ e reflexos em 16/03/2015 (fl. 7.339), através do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, e apresentou em 16/04/2015, recurso voluntário e demais documentos, juntados às fls. 7.341 à 7.781.

Uma vez atendidos os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, e sendo o mesmo tempestivo, dele conheço.

A recorrente realiza operações de importação de insumos para aplicação no seu processo produtivo, bem como de produtos destinados à revenda direta. No contexto dessas importações, no ano-calendário de 2007, importou insumos necessários à industrialização de seus produtos no Brasil e destinados à revenda. Como as transações foram realizadas com partes vinculadas no exterior, a fim de atender às regras de preços de transferência, efetuou os cálculos com base na Lei 9.430/96.

Nesse sentido, o preço parâmetro, para fins de determinação dos limites de dedutibilidade dos valores das importações na apuração do IRPJ e da CSLL, foi apurado com base no Método do Preço de Revenda menos Lucro ("PRL"). A margem de lucro aplicada para os insumos destinados à industrialização foi a de 60% ("PRL60") sobre o preço de revenda

líquido e a margem de lucro aplicada para as demais hipóteses foi a de 20% ("**PRL20**") sobre o preço de revenda.

Ocorre que, no entender das autoridades autuantes, o Recorrente não teria efetuados seus ajustes conforme os parâmetros enunciados na Instrução Normativa ("**IN**") 243/02. Nesse sentido, e conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal ("**TVF**"), os cálculos dos preços parâmetros estariam incorretos, pois não teriam sido consideradas as quantidades de estoques iniciais nos seus cálculos do PRL20 e 60.

Como consequência das constatações verificadas na ação fiscal, foi lavrado Auto de Infração exigindo a tributação devida em decorrência das supostas irregularidades, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Irresignada com a referida autuação, a recorrente interpôs recurso a este colegiado onde aduz os seguintes pontos:

O ponto central destes autos (não obstante a existência de discussões subsidiárias) parece-me ser a discussão sobre a legalidade dos ditames contidos na IN 243 vis-à-vis os comandos da Lei 9.430/96.

Essa matéria, como se sabe, é tema de relevantes debates neste Conselho, envolvendo em seu cenário, exatamente, a discussão em torno da legalidade das disposições contidas na referida IN, em face das disposições contidas na Lei.

O método PRL60 foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 9.959/2000, que deu nova redação ao inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996.

No inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, o legislador ordinário definiu o método PRL60 como sendo a média aritmética dos preços de revenda dos bens, diminuídos dos descontos incondicionais, dos tributos incidentes sobre as vendas, das comissões pagas e da margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País, que pode ser sintetizado na seguinte fórmula matemática:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{PLV} - \text{ML } 60\% (\text{PLV} - \text{VA})$$

Onde:

PLV = preço líquido de venda (preço de revenda do bem importado, diminuído dos descontos incondicionais, dos tributos incidentes sobre as vendas e das comissões pagas)

ML 60% = margem de lucro de 60%

VA = valor agregado no País

Na fórmula construída a partir do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000 (e anteriormente admitida pela própria Receita Federal do Brasil na revogada Instrução Normativa nº 32/2001), a margem de lucro corresponde a 60% do preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País. O legislador ordinário estabeleceu uma margem de lucro altíssima (60% – inatingível, em operações regulares de mercado, pela maioria das empresas brasileiras que importam, produzem e revendem no mercado interno),

mas, por outro lado, autorizou a subtração do valor agregado no País para efeito de determinação da margem de lucro.

Todavia, o critério jurídico estabelecido pelo Poder Legislativo para apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 não foi observado pelo Poder Executivo na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, que revogou a Instrução Normativa nº 32/2001. Aliás, a simples comparação entre o texto da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, e o texto da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, já comprova a diferença de metodologia de cálculo.

Com efeito, o artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 criou novo critério para apuração do Preço de Transferência pelo método PRL60, incluindo na fórmula (1º) o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e (2º) a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro, e (3º) excluindo o valor agregado no País e a margem de lucro de 60%, anteriormente calculada sobre o preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País.

Contudo, nos termos do inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, (i) não havia previsão legal para excluir o valor agregado no País no cálculo do preço parâmetro (o valor agregado no País deveria ser subtraído do preço líquido de venda apenas para fins de cálculo da margem de lucro correspondente a 60%); e (ii) também não havia qualquer menção ao percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro.

Assim, a exclusão do valor agregado no País e da margem de lucro de 60%, anteriormente calculada sobre o preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País; e a inclusão do percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e da participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro acabaram por alterar, substancialmente, os critérios jurídicos de cálculo previstos no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000.

E não é só isso. Além de a Instrução Normativa SRF nº 243/2002 ter inovado no plano normativo, criando fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 sem qualquer fundamento legal, a sua aplicação implica apuração de preço parâmetro inferior ao que seria apurado caso fosse observado o disposto no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000.

A apuração de preço parâmetro inferior ao que seria apurado caso fosse observado o disposto no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, implica, por sua vez, (i) apuração de ajuste a título de Preço de Transferência em situação na qual não haveria ajuste caso fosse observada a fórmula prevista em Lei; ou, então, (ii) apuração de ajuste a título de Preço de Transferência em valor superior ao que seria apurado caso fosse observada a fórmula da Lei.

E a apuração de ajuste em situação na qual não haveria ajuste caso observada a fórmula da Lei ou, então, a apuração de ajuste em valor superior ao que seria apurado caso fosse observada a fórmula da Lei representam (em ambas as hipóteses) majoração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio da aplicação de disposições contidas, única e

exclusivamente, no texto de Instrução Normativa, o que é absolutamente vedado pelo inciso II e pelo §1º do artigo 97 do CTN.

Dessa forma, a ilegalidade do artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 está configurada por 2 (dois) fundamentos jurídicos: (i) instituição, pelo Poder Executivo, de metodologia (fórmula) de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL60 absolutamente diversa daquela concebida pelo Poder Legislativo (artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000); e (ii) majoração (indevida) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante aplicação de critérios de apuração previstos, única e exclusivamente, no texto de uma Instrução Normativa, afrontando o disposto no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Superveniente alteração da legislação ordinária e observância da anterioridade

A Medida Provisória nº 563/2012 foi convertida na Lei nº 12.715/2012, alterando o artigo 18 da Lei nº 9.430/1996 e, com isso, introduzindo (no texto da Lei) o critério de proporcionalização da participação do valor dos bens importados no custo total do bem vendido e de participação do valor dos bens importados no preço de venda do bem, tal como até então previsto somente no texto da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Ora, se foi necessária a alteração da legislação ordinária no curso do ano de 2012 para passar a dispor sobre os critérios de proporcionalização da participação do valor dos bens importados no custo total do bem vendido e de participação do valor dos bens importados no preço de venda do bem, é porque o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 9.959/2000, não compreendia tais variáveis na metodologia de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60, escancarando a ilegalidade do artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Como se isso não fosse suficiente, o artigo 48 da Lei nº 12.715/2012, que introduziu alterações na legislação de Preço de Transferência, especificamente quanto à fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL, entrou em vigor somente a partir de 1º/01/2013, observando-se, assim, o princípio da anterioridade em matéria tributária.

A determinação da observância do princípio da anterioridade é o reconhecimento do Poder Legislativo da alteração da regra de apuração do preço parâmetro pelo método PRL e, principalmente, da majoração da carga tributária, não prosperando, desse modo, o argumento que tem sido sustentado de que a “fórmula” da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 representaria uma possível interpretação do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, pois, se assim fosse, a alteração da legislação ordinária no curso do ano de 2012 não estaria sujeita à observância do princípio da anterioridade em matéria tributária.

Portanto, não há dúvida quanto à ilegalidade da fórmula prevista no artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 para apuração do preço parâmetro pelo método PRL60, pois ao ser veiculada pelo Poder Executivo não encontrava fundamento de validade no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000 (tanto isso é verdade que foi necessária a publicação da Lei nº 12.715/2012 para incorporar os critérios previstos até então somente no texto da Instrução Normativa, inclusive com observância da anterioridade).

Outras questões relacionadas à fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL 60% introduzida pelo artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002

Nos julgamentos administrativos envolvendo a matéria, temos notado a existência de críticas em relação à fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, sob o argumento (não jurídico) de que supostamente não seria a mais “adequada” para a apuração do preço parâmetro do bem importado, o que inviabilizaria o controle dos preços de transferência.

E aqueles que criticam a fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000 (e anteriormente regulamentada pela IN 32/2001), tentam defender a legalidade do artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, também aduzindo que teria introduzido critério de cálculo mais razoável com a finalidade da legislação de preço de transferência.

Entretanto, discordando ou não da fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, o que deve ser ponderado é que o Poder Legislativo, por questão de política fiscal (e não meramente arrecadatória), instituiu, por meio de Lei Ordinária, uma fórmula matemática que, no seu entender, evita a transferência de lucros entre empresas vinculadas, devendo, portanto, ser observada.

Dessa forma, a simples discordância quanto à fórmula prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, para apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 não é fato suficiente para legitimar a aplicação da fórmula de cálculo prevista no artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Por outro lado, e como já salientado, pela fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL 60% prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, o valor agregado no País ao bem importado reflete na apuração da margem de lucro de 60% e, também, no valor do ajuste tributável, de modo que, a rigor, quanto maior o valor agregado no País, menor será o ajuste a título de preço de transferência.

Nesse aspecto, a fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, podia até mesmo ser considerada uma motivação para as empresas brasileiras aumentarem os valores agregados no País, gerando novos empregos e riquezas. E os valores agregados no País estão sujeitos à incidência de diversos tributos, por exemplo, ICMS, IPI, ISS, PIS, COFINS etc.

Já a fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, ao excluir o valor agregado no País no cálculo do preço parâmetro, a rigor, representava um desestímulo à produção local. Ainda que se argumente que a vontade do legislador ordinário ao estabelecer a fórmula prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, não tenha sido o estímulo da produção local, da mesma forma, não é razoável admitir que ele tivesse autorizado a edição de regras de preço de transferência que incentivassem a importação e revenda direta em detrimento da produção nacional e da agregação de valores no País, tal como se verifica na fórmula prevista no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Isso porque, a aplicação de uma margem mais elevada no PRL60 (produção) quando comparada com o PRL20 (revenda) levaria o contribuinte a organizar as suas atividades empresariais para que não houvesse produção no território brasileiro, mas apenas atividades de importação e revenda. Como forma de evitar o desestímulo à produção local, na fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, foi autorizada a subtração do valor agregado no País para fins de cálculo da margem de lucro correspondente a 60%, o que não foi observado na fórmula da IN SRF nº 243/2002.

No mais, a fórmula do PRL60 prevista na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 proporciona tributação mais gravosa para os contribuintes que buscam praticar preço não sujeito a ajuste a título de preço de transferência. Os cálculos têm demonstrado que a cada vez que o contribuinte busca se aproximar do preço parâmetro, calculado de acordo com a fórmula do PRL60 prevista na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, existe uma diminuição do percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido.

E diminuindo o percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido ocorre uma nova redução no preço parâmetro e, por conseguinte, apuração de ajuste a título de preço de transferência (é o denominado “efeito circular” da fórmula da Instrução Normativa SRF nº 243/2002). Nesse aspecto, o contribuinte só se “salva” do ajuste a título de preço de transferência se conseguir praticar margem de lucro bruto de 60% sobre o custo total do bem produzido, o que, data vênica, em operações regulares de mercado, é praticamente impossível.

Portanto, e por qualquer ângulo que se avalie a questão, não pode ser admitida a aplicação da fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Nesse sentido, corroborando o entendimento acima esposado, trago à colação o entendimento adotado pela Ilustre Conselheira Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, no acórdão nº 1302-00.915, de 10/04/2012, a qual não só nos brinda com convincentes argumentos doutrinários, mas, principalmente, constrói uma análise quantitativa que, a meu ver, demonstra com clareza cristalina a impossibilidade da aplicação da IN 243, pelo menos não antes da atualização legislativa que só veio a ocorrer muitos anos depois (em 2012).

5 – O cálculo disposto na Instrução Normativa SRF 243/02 para cômputo do método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL) 60% PRL60 não está em conformidade com o disposto na Lei 9.430/06, alterada pela 9.959/00.

O artigo 18 da Lei 9.430/96, com a alteração pela Lei 9.959/00, 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:

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:*

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

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

Há, na Lei, algumas dúvidas relacionadas ao PRL. A Lei não esclarece adequadamente o que é o valor agregado no País, como ele deve ser calculado e como deve ser diminuído para apuração do preço de transferência. Diante dessas dúvidas, foram propostas duas diferentes interpretações normativas, a IN SRF 32/01, publicada em março de 2001 contemporaneamente à validade da Lei, e a IN SRF 243/02, publicada apenas em novembro de 2002.

Nessa medida, a validade e legalidade de cada uma das interpretações depende de verificar primeiramente se tal interpretação transgride o limite normativo para aplicação das margens fixas de lucro dispostas no artigo 18 da Lei, tanto com relação ao texto quanto ao contexto. Se alguma interpretação transgride tal limite, ela deve ser afastada de plano.

A IN SRF 32/01 sinalizou aos contribuintes uma interpretação possível da Lei.

Art. 12. A determinação do custo de bens, (...) poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) (...).

b) sessenta por cento, na hipótese de bens importados aplicados na 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.

Traduzindo a IN em fórmula tem-se:

Fórmula 1 – IN SRF 32/01

PP IN SRF 32/01 = PLV 60% x (PLV VAB), onde

PP é o preço parâmetro

PLV é o preço médio de venda menos os descontos incondicionais, impostos e contribuições sobre vendas, comissões e corretagens pagas e

VAB é o valor agregado no Brasil.

A IN SRF 32/01 não esclareceu qual seria o conceito de valor agregado no Brasil e assim também não fez a Lei. É possível definir o valor agregado no Brasil como a diferença entre o preço de revenda líquido e a parcela desse preço atribuível ao produto importado, ou seja, $VAB = PLV - PLVi$.

O conceito econômico e até tributário de valor agregado é medido em termos de preço de mercado, o que no caso do produto industrializado já inclui custo e margem. Historicamente, a Teoria Econômica buscou explicar o valor dos bens em virtude de seus custos. Assim, um bem que custasse mais proporcionalmente teria um preço maior e as margens de lucro de todos os produtos tenderiam a ser equivalentes. Verificou-se contudo que o bem não teria sempre o valor proporcional ao custo. Independentemente do custo de cada produtor, por exemplo, o feijão ou o arroz serão vendidos por preço semelhante. Muitas vezes, inclusive, as empresas podem vender produtos até com prejuízos, ou seja, por um preço inferior ao custo médio de produção, porque, em termos marginais, o preço supera o custo marginal e a produção e a venda adicionais diluem os custos fixos e interessam à empresa. Na prática, ainda, fatores como tecnologia e risco, dentre outros, afetam e diferenciam as margens praticadas de produto a produto.

O valor do bem, então, passa a ser definido pelo equilíbrio entre a oferta e demanda pelo bem e esse equilíbrio encontra-se em virtude do preço de venda pelo qual o produtor e o comerciante ou consumidor estão ambos dispostos a produzir, vender e comprar determinada quantidade de produto. As preferências do consumidor, em virtude da utilidade ou do bem-estar que o bem lhe traz, e a vontade do produtor de produzir e vender uma unidade adicional do bem, pelo seu custo marginal de produção ou ponto que maximiza sua renda, influirão na vontade de comprar ou vender uma quantidade adicional de bem a determinado preço. O valor do bem, em si, é definido unicamente pelo preço, que equilibra essa oferta e demanda, e o preço inclui custo mais margem, mas tal margem não é proporcional ao custo.

Em um mercado oligopolista ou monopolista, o produtor poderá alterar a quantidade que deseja ofertar para equilibrar suas contas em um ponto em que vende

menos, a um preço mais alto. O preço em si, contudo, nunca é definido unicamente pelo produtor, mas sim pelo equilíbrio entre a oferta e a demanda de mercado. E o preço não tem identidade ou relação direta com o custo médio de produção do estoque vendido.

Tanto assim que o ICMS e o IPI, por exemplo, são tributos que incidem sobre preço de venda do bem, equivalente a custo mais margem, sendo que a tributação é não cumulativa, visando tributar, a cada fase de industrialização e comercialização, o valor agregado adicional daquela fase apenas, sendo ele a margem (e não o custo). Ao todo, o ICMS e IPI incidirão sobre o total do preço do produto final, que, substituições tributárias à parte, é o valor agregado ao produto somado de todas as fases de extração, industrialização e comercialização.

Assim, valor agregado no país, para fins de preço de transferência, significa custo mais margem. Até posso aceitar, caso o bem venha a ser vendido com margem negativa e prejuízo, que o “valor” agregado no país seria no mínimo o custo no país incorrido com a compra dos insumos, mas não posso aceitar que há uma identidade necessária entre custo e valor agregado, pois, tanto para fins tributários quanto econômicos, essa identidade não existe.

A IN SRF 32/01 assim corrigiu uma única letra da Lei para ajustar a concordância verbal da Lei, que se referiu à margem de 60%, dizendo que ela seria calculada sobre o preço de revenda “deduzidos os descontos, comissões, tributos e do valor agregado”. A IN SRF 32/01 considerou que a margem de 60% será calculada sobre o preço de revenda “deduzidos os descontos, comissões, tributos e o valor agregado no país.” Tal IN SRF 32/01 respeitou no mais o que seria a melhor técnica normativa da Lei. Entendeu assim que, como a dedução do valor agregado no Brasil consta na alínea d, 1, da Lei, ele deve ser excluído da base sobre a qual se apura a margem de 60% e não propriamente como mais um item a ser deduzido do preço líquido de revenda em si.

A IN 32/01 não definiu o conceito de valor agregado. Por outro lado, quando o “valor agregado” no Brasil for equivalente ao mínimo, ou seja, for equivalente ao custo agregado no Brasil, o preço parâmetro encontrado por essa Fórmula 1 da IN 32/01 para a importação de partes ligadas no exterior será, conservadoramente, o menor preço possível, de tal sorte que o ajuste de adição de preço de transferência será o máximo possível. Essa é uma interpretação possível da Lei.

Já a IN SRF 243/02 propôs nova interpretação. A nova IN presumiu um conceito de valor agregado no Brasil, que inclui, além do custo de aquisição, uma margem de lucro. Já que o valor agregado já contém sua própria margem, ele também foi excluído na apuração da margem de 60% sobre o custo do bem importado de parte relacionada.

Art. 12. A determinação do custo de bens, (...) poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), (...)

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

Traduzindo a IN SRF 243/02 em fórmula tem-se:

Fórmula 2 – IN SRF 243/02

PP IN 243/02 = PLV x Ci/Ct x (160%), onde

PLV é o preço líquido de venda,

Ci é o custo do insumo importado e

Ct é o custo médio total do bem produzido.

Assim, admitimos, por exemplo, uma empresa que tenha um custo total de produção de 100, tendo 50 de custo agregado no Brasil e 50 importado de partes relacionadas no exterior. 50% (50/100) do preço de revenda do bem industrializado seria considerado, pela fórmula da IN 243/02, como o valor agregado no Brasil. Admitindo que o preço de revenda fosse de 200, 50% de 200, ou seja, 100 seria o valor agregado no Brasil. A fórmula manda subtrair, do preço total de revenda de 200, o valor agregado no Brasil, que ela mesma define, pela proporcionalidade 50/100, como 100. Os outros 100 seriam o preço de revenda dos produtos importados, dos quais se abateria a margem de 60% para encontrar o preço parâmetro de 40, visando comparar esse preço com o custo dos bens importados de parte relacionada de 50 para fins de cálculo da adição de "preço de transferência".

Note-se que a IN parte da proporção entre o custo nacional sobre o total, no exemplo 50%, e aplica essa proporção sobre o preço de revenda do bem, extraindo dele tanto o custo adicionado no Brasil como uma margem, presumidamente proporcional. No caso, o preço de revenda foi de 200 e o custo total de 100. A margem foi de 100%. A IN 243/02 presume que essa margem aplica-se tanto ao custo alocado no Brasil quanto ao custo do bem importado, uniformemente, por uma regra de proporcionalidade.

Esse valor agregado no país, determinou a IN SRF 243/02, deve ser retirado do preço de revenda líquido e, sobre a parcela residual desse preço, deve ser aplicada a margem de 60% para encontrar o preço parâmetro a comparar com o custo do bem importado.

Voltando à fórmula, podemos considerar que a IN SRF 243/02 tentou dar uma interpretação possível da Lei ao assim determinar:

Fórmula 3 – Interpretação Possível da Lei

$$PP = PLV - VAB - 60\% (PLV - VAB).$$

Onde:

PP é preço parâmetro,

PLV é o preço líquido de venda,

VAB é o valor agregado no Brasil.

A fórmula acima capitulada, entendo, seria uma interpretação plausível da Lei. Ao assim fazer, a IN SRF 243/02 entendeu que a Lei, ao falar em “diminuído e deduzido do valor agregado” no país, estava, na realidade, desejando que o preço de revenda fosse diminuído do valor agregado no Brasil, que inclui custo mais margem, *pari passu* com outras deduções de comissões, tributos, descontos, para então se aplicar, apenas sobre o valor residual, a margem fixa de 60%.

Por outro lado, a IN SRF 243/02 foi mais além do que a interpretação possível da Lei autorizaria. Por ela a Receita presumiu um critério para definir o “valor agregado” no país (VAB), para fins de preço de transferência. Esse critério segue o preço de revenda líquido (PLV), alocado proporcionalmente ao custo agregado no país (ctci) sobre o custo total (ct).

Fórmula 4 – Presunção de valor agregado no país trazida pela IN SRF 243/02

Comprovo, por demonstração matemática, o postulado de que a IN SRF 243/02 presumiu o valor agregado da seguinte maneira: $VAB = PLV \times (ctci)/ct$

Substituindo tal conceito na Fórmula 3, tem-se que

$$PP \text{ IN SRF 243/02} = PLV - [PLV \times (ctci)/ct] - 60\% \times \{PLV - [PLV \times (ctci)/ct]\} = \{PLV - [PLV \times (ctci)/ct]\} \times (160\%) = PLV \times [1 - (ctci)/ct] \times (160\%) = PLV \times (ct - ct + ci)/ct \times (160\%) = \underline{\underline{PLV \times ci/ct \times (160\%) (= fórmula da IN)}}$$

Contudo, a fórmula definida pela IN SRF 243/02 para calcular o valor agregado no Brasil não está na Lei. Enquanto a Lei manda retirar, do preço líquido de revenda e da margem de 60%, o valor agregado no Brasil, que inclui sim o custo **mais margem justa econômica** do valor agregado no Brasil, a IN SRF 243/02

interpreta o conceito de valor agregado no Brasil, dizendo que ele é determinado pela alocação proporcional do preço de revenda ao custo nacional.

Para mim, está claro que o valor agregado a um remédio pelo componente ativo importado é muito maior do que o valor agregado no Brasil pelo conservante ou pela cápsula. É no componente ativo que está toda a tecnologia e utilidade do remédio, além do risco inerente a sua fabricação e venda, bem como o investimento para criar tal tecnologia, que exige um retorno diferenciado do componente face à cápsula ou ao conservante. Se a atividade de adicionar o conservante ou cápsula fossem terceirizadas, claramente seriam remuneradas a taxas menores do que o princípio ativo que envolve tecnologia, risco e investimento diferenciados, além de serem efetivamente o ingrediente procurado pelo consumidor final, sem o qual o produto não tem qualquer valia.

No caso de um avião, por exemplo, o valor agregado do computador de bordo ou do motor é maior do que o valor agregado do parafuso ou da pintura. Assim também em um carro o valor agregado do motor é proporcionalmente mais alto do que o valor agregado da roda.

A proporcionalização do preço face ao custo, criada pela IN SRF 243/02, desconsidera essa observação empírica essencial e presume que o valor agregado de todos os insumos no produto final é igual. É uma presunção simples de “valor agregado no país”, feita pela IN SRF 243/02, sem autorização legal e sem base comprobatória.

Mais ainda, tal presunção de proporcionalidade acaba estabelecendo que a empresa deve cobrar, sobre o total de seus custos, a margem de 150% para que ao fim tenha uma margem bruta de 60% do preço de revenda. Isso porque, se o custo é igual a 100 e o preço é igual a 250, a margem sobre o preço é de 60% e sobre o custo é de 150%.

Tal margem passou, em virtude da fórmula da IN SRF 243/02, a ser aplicável tanto aos custos de bens importados de partes relacionadas e paraísos fiscais quanto aos demais custos, inclusive os nacionais. Ocorre que, pela Lei, a margem de 60% é aplicável apenas aos custos importados de partes relacionadas (ou de paraísos fiscais)!

Qualquer margem praticada inferior a essa margem de 60% sobre preço total, ou 150% sobre custos totais, gerará ajuste de preço de transferência, se adotada a fórmula da IN SRF 243/02. Comparemos assim, com base em alguns exemplos, os efeitos práticos da IN SRF 32/01 e da IN SRF 243/02.

Tabela 2 Exemplo 1 Custo de outros itens não sujeitos a preço de transferência equivale a 30% dos custos totais.

Preço de Revenda Líquido	100	125	133,33	200	250	300
Margem de Lucro Praticada	0%	20%	25%	50%	60%	71%
Custo Total	100	100	100	100	100	100
Custo não sujeito a PT	30	30	30	30	30	30
Custo sujeito a PT	70	70	70	70	70	70

Preço Parâmetro:						
IN 32/01	58	68	71	98	118	158
IN 243/02	28	35	37	56	70	98
Ajuste de Preço de Transferência						
IN 32/01	12	2	-	-	-	-
IN 243/02	42	35	33	14	-	-

* quando valor agregado é mínimo, ou seja, equivale a custo marginal dos insumos.

Duas observações dos cálculos evoluídos na tabela acima são, em minha visão, muito importantes para a conclusão desta matéria. A IN SRF 243/02 apenas deixa de produzir ajuste de preço de transferência se a margem agregada a todo o custo de produção, incluindo custo nacional, for equivalente a 150%, ou seja, se a margem aplicada ao preço de revenda integral for 60%. Já a IN SRF 32/01 produz sim efeitos de preço de transferência. No exemplo, a IN 32/01 gera ajuste de preço de transferência, quando a margem de lucro praticada é inferior a 25% e o índice de nacionalização da produção é inferior a 30% (ou ainda a relação entre os custos não sujeitos a preço de transferência e os custos totais é inferior a 30%).

Cabe assim, avaliar ambas as interpretações, a da IN SRF 32/01 e da IN SRF 243/02.

A IN SRF 32/01 trouxe uma interpretação da Lei que alterou apenas uma letra, trocou “do valor agregado” por “o valor agregado” e gerou efeito de controle no preço de transferência se a empresa tiver um baixo índice de nacionalização de sua produção, por exemplo, abaixo de 30%, e/ou uma margem de lucro realmente baixa sobre o preço de revenda total, por exemplo, abaixo de 25%. Parece uma interpretação razoável, que visa controlar o preço de transferência dos insumos importados de parte relacionada quando eles representam uma grande parte dos custos de produção, a margens de lucro mais razoáveis visáveis o mercado, sendo essa interpretação ainda alinhada aos interesses nacionais de fomentar a indústria e a nacionalização da produção.

Quanto mais alto o índice de nacionalização da produção, menor será o controle de preço de transferência feito por essa interpretação da regra, ou seja, na hipótese da empresa que importa um parafuso (que custa por hipótese 5) para fabricar um avião (que custa por hipótese 100), ela não estará sujeita a preço de transferência por essa interpretação da IN SRF 32/01. Faz, contudo, sentido a interpretação, pois, quanto mais alto o valor dos custos não sujeitos ao controle de preço de transferência nos custos totais, menos os custos sujeitos ao preço de transferência influem no preço total do bem e mais as forças de mercado definirão a margem efetiva da empresa.

Vale ainda lembrar que os preços de importação estão sujeitos a controle indireto de superfaturamento ou subfaturamento alfandegário. Então, um caso em que o preço de importação vai muito além do preço de mercado, sem nenhuma razão tecnológica, gerará certamente atenção de alfândega e poderá ser questionada por outras formas que não o preço de transferência.

Já pela interpretação da IN SRF 243/02, se a empresa importou um parafuso e fabricou um avião, o preço inteiro do avião deve acabar com a margem de 60%

embutida sobre o preço de revenda, para que não haja ajuste de preço de transferência no parafuso. Claramente, o exemplo é caricaturado, propositadamente, para demonstrar o cúmulo do absurdo que a IN SRF 243/02 poderia gerar.

De qualquer maneira, o mesmo é válido, por exemplo, para um exemplo em que a empresa importa o motor e vende o carro. As margens praticadas no mercado de automóveis não são de 150% sobre todos os custos e a fábrica que nada importa certamente praticará margens menores do que essa. Em todo o caso, a fábrica que precisar importar somente o motor terá segundo a IN SRF 243/02, que praticar a margem artificial de 150% sobre todos os custos, inclusive os nacionais, para não ter ajuste de preço de transferência sobre o motor.

Poderia não se tratar de um avião, ou de um carro, mas sim de um produto de uma commodity, cujos preços de revenda são pautados essencialmente pela demanda de mercado. A empresa terá que cobrar margem de 150% sobre todos os seus custos para atingir a regra de preço de transferência, independentemente de todos os outros insumos serem nacionais. Mais ainda, essas empresas competirão com outras que não usam tal insumo e ficarão com margem fora de mercado ou terão, de outra sorte, um custo tributário superior, com a mesma capacidade contributiva. Ambas competindo no mesmo mercado de atuação com a mesma margem de lucro, uma pagará mais imposto que a outra, o que ferirá isonomia.

Exemplo de como a IN SRF 243/02 exige que a margem mínima praticada sobre os custos totais seja de 150% para que a empresa e assim cria condições artificiais de tributação e competição.

O preço de mercado do produto industrializado é de 100, igual para a empresa A e para a empresa B. Os custos de produção de A são de 50 e de B são de 75. Empresa A importa 50% de seu custo do exterior de partes relacionadas, equivalendo a 25, e B não importa nada de partes relacionadas ou paraísos fiscais. A não tem acesso às informações de B quanto a margem de lucro ou composição dos custos de produção, logo, não consegue utilizar o Método dos Preços Independentes Comparados.

Temos portanto a seguinte situação.

B tem margem de lucro sobre custos totais de 33,33% (Preço de 100 – Custo de 75, que equivale a 25, sobre o custo de 75). B pagará 34% de IRPJ e CSLL sobre seu lucro de 25 (preço de 100 menos custos de 75), desprezando outros custos, e não terá que fazer qualquer ajuste à base de cálculo relativamente a preço de transferência.

A possui margem de lucro de 100% dos seus custos de produção (Preço de 100 – Custo de 50, que equivale a 50, sobre o custo de 50), bem superior ao concorrente B. Por outro lado, A terá um ajuste sim de preço de transferência, segundo a IN SRF 243/02.

A terá que calcular o Preço Líquido de Venda do bem Importado, PLVi, equivalente ao Preço de 100, vezes o custo de 25 do bem importado sobre o custo de 50 total, ou seja, $PLVi = 100 \times 25/50 = 50$. Desse valor, A terá que tirar a margem de lucro de 60%, ou seja, terá que tirar 30 ($50 \times 60\%$), chegando a um preço parâmetro de 20. Esse preço parâmetro, A terá que

comparar ao custo do bem importado de 25 e terá que adicionar o excesso de custo de 5 ao cálculo do IRPJ e da CSLL. Ao final, A terá um lucro efetivo de 50, 100% do valor de seus custos totais de produção, mas terá que pagar 34% de IRPJ e CSLL sobre 55 ao fisco brasileiro, ou seja, terá uma alíquota efetiva de tributação sobre o seu lucro equivalente a $(34\% \times 55) / 50 = 37,4\%$. A, que opera com partes relacionadas, termina com mais lucro e com uma alíquota de tributação superior a B, empresa independente.

Ainda que A, deparandose com a situação supra, resolvesse passar a importar de sua parte relacionada o bem por 20, ao invés de 25, reduzindo seu custo total para de 50 para 45, continuaria tendo ajuste de preços de transferência, senão vejamos.

A no exemplo A' terá que calcular Preço Líquido de Venda do bem Importado, PLVi, equivalente ao Preço de 100, vezes o custo de 20 do bem importado sobre o custo de 45 total, ou seja, $PLVi = 100 \times 20/45 = 44,44$. Desse valor, A' terá que tirar a margem de lucro de 60%, ou seja, terá que tirar 26,66 ($44,44 \times 60\%$), chegando a um preço parâmetro de 17,77. Esse preço parâmetro, A' terá que comparar ao custo do bem importado de 20 e terá que adicionar o excesso de custo de 2,33 ao cálculo do IRPJ e da CSLL. Ao final, A' terá um lucro efetivo de 55 (Preço de 100 – Custo de 45), bem superior a seu concorrente (Lucro de 25), mas terá que pagar 34% de 57,33 ao fisco brasileiro. A alíquota efetiva de tributação de A' será de $34\% \times 57,33 / 55$, ou seja, 35,44%.

A comparação do exemplo A com o exemplo A' permite demonstrar que a empresa procurou reduzir o seu custo do insumo importado para atingir a margem de 60% da IN SRF 243/02, porém, não conseguiu. Aumentou sua base de cálculo de IRPJ e CSLL no Brasil de 55 no exemplo A para 57,33 no exemplo A', mas ainda não satisfaz a sede do leão e foi penalizada: continuou pagando, proporcionalmente ao seu lucro, mais tributos do que seu concorrente.

Imaginando que A' prosseguisse em sua busca por tentar reduzir o preço praticado com partes independentes para evitar ajuste de preço de transferência no Brasil, verificase que a única margem de equilíbrio para A que lhe evitaria ajuste de preço de transferência, na ótica da IN SRF 243/02, seria de 150% sobre seus custos totais de produção. Os custos totais de A' teriam que ser equivalentes a 40, sendo 15 importados do exterior de parte relacionada e 25 agregados no Brasil, para que sua margem fosse de 60 ($60/40 = 150\%$) e ela atingisse o equilíbrio de preço de transferência segundo IN SRF 243/02. Então, o custo do produto importado teria que ser de 15, para não haver qualquer ajuste. Vejamos:

	Preço (PLV)	Importado (Ci)	Brasil (Cn)	$PLVi = PLV \times Ci / (Cn + Ci)$	$VAB = PLV - PLVi$	$VAB/Cn = 1 + M$	$M = 1 + M - 1$	Adição = Ajuste TP	$[(VAB + Adição) / Cn] = Margem meta IN SRF 243/02$
--	-------------	----------------	-------------	------------------------------------	--------------------	------------------	-----------------	--------------------	---

A	100	25,00	25,00	50,00	50,00	2,00	100,00%	5,00	120,00%
A'	100	20,00	25,00	44,44	55,56	2,22	122,22%	2,22	131,11%
A''	100	17,77	25,00	41,55	58,45	2,34	133,81%	1,15	138,41%
A'''	100	15,00	25,00	37,50	62,50	2,50	150,00%	0,00	150,00%

VAB = Valor agregado no Brasil

M = Margem

Verifica-se que, no exemplo A, a margem de lucro da empresa sobre seus custos totais é de 100%. A IN SRF 243/02 exige, pelo seu cálculo, uma adição de preço de transferência e acaba resultando em uma margem tributada no Brasil sobre o custo adicionado no Brasil, artificialmente, de 120%.

No exemplo A', a margem de lucro da empresa sobre custos é de 122,22%, a IN exige adição ao lucro real e a margem tributada no Brasil sobre os custos adicionados aqui passa a ser artificialmente de 131,11%.

Assim por diante, até que no último exemplo a empresa reduz os custos com as partes relacionadas jogandoos avassaladoramente para baixo: os custos caem de 25 para 15. Como decorrência, se o mercado continuar aceitando o produto da empresa pelo preço de 100, sem intempéries, a empresa finalmente terá conseguido fabricar a margem efetiva desejada pela IN de 150% e tributará ela mesma. Partira de um ajuste de 5, no exemplo A, reduzira o custo do bem importado em 10, o dobro de seu ajuste original de preço de transferência.

Se a empresa em questão precisar, por questões de concorrência, praticar os preços de mercado implicando em uma margem de lucro total efetiva inferior a 150%, pela fórmula da IN SRF 243/02, como já demonstramos, necessariamente apurará diferença de custos a adicionar no cálculo do imposto de renda e da contribuição social. Vendendo produtos ao mesmo preço de mercado da empresa B, até com uma margem de lucro original superior a seus concorrentes B, a empresa A, que não conseguir atingir a margem dogmática de 150%, terá ainda que pagar mais imposto de renda e contribuição social do que seus concorrentes, não apenas em valor nominal, mas também em percentual do lucro. (Por Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Preços de Transferência, Método de Preço de Revenda Líquido: Texto e Contexto).

A IN SRF 243/02 – não a Lei certamente desestimula que a empresa crie plantas industriais no Brasil e estimula que as crie no Chile, Argentina, Uruguai para exportar para o Brasil. Se a empresa industrializa no Brasil e agrega custo no Brasil de apenas 5%, tem que praticar margem de 60% sobre todo preço do produto inteiro, é o que diz a IN SRF 243/02. No extremo oposto, se uma empresa fabrica todo um avião no Brasil e importa apenas o parafuso também tem que aplicar 60% sobre todo o preço de revenda. Já se fizer essa industrialização na Argentina ou Chile, a empresa brasileira poderá adquirir e revender o bem praticando a margem de 20%.

Note-se ainda que o método de preço de revenda líquido foi transformado, pela IN SRF 243/02, em um método de “custo mais lucro”. Isso porque a fórmula da

IN manda extrair do preço de revenda o custo do Brasil mais uma margem que, no caso do equilíbrio, para não dar efeito de preço de transferência, deve ser de 150% sobre o custo ou 60% sobre o preço, como já comprovado pelos exemplos numéricos acima. Em outras palavras, um custo agregado no Brasil tem que ter uma margem agregada de 150%, para que não haja ajuste de preço de transferência no bem importado.

Fórmula 5 – Exigência mínima de margem sobre o custo nacional trazida pela IN SRF 243/02, para definir o valor agregado no Brasil, sem suporte legal.

Recuperando a fórmula 3, uma interpretação possível da Lei seria:

$$PP = PLV - VAB - 60\% (PLVVAB)$$

A metodologia disposta pela IN SRF 243/02, como vimos na fórmula 4, presume o VAB por um critério de proporcionalidade e ao assim fazer exige, no equilíbrio, à revelia do que dispõe a Lei, a margem de 60% do preço para o produto nacional (ou 150% do custo nacional para o produto nacional).

Condição de Equilíbrio da IN SRF 243/02, para que $PP \geq Ci$; $VAB \geq$ Custo nacional $\times (1+150\%)$. Essa condição não está na Lei!

Ocorre que a Lei, ao tratar dos insumos adquiridos de partes independentes (no exterior), dispõe o método de custo de produção mais lucro CPL, exigindo margem de 20%, não 150%! Assim, se uma empresa estrangeira situada no Chile, por exemplo, adquire bens do Chile (ou outros países) de parte independente e os industrializa, ela pode agregar uma margem de 20% e revender esses produtos para a parte relacionada no Brasil. A Lei assim o determina. Pela IN SRF 243/02, se tal empresa trazer tal atividade do Chile para o Brasil e passar a comprar os insumos de partes não relacionadas no próprio país (ou no exterior), ao vender tais produtos para outras partes não relacionadas no país, ao invés de agregar margem de 20%, teria que passar a agregar margem de 150%! Não me parece em absoluto ser essa uma interpretação razoável da Lei, dada a tamanha contradição que gera.

O produto e o insumo brasileiro estão, na cadeia de produção, pela IN SRF 243/02, sem amparo legal, sendo preteridos em relação aos insumos e produtos estrangeiros! Nessa medida, em minha visão, a redação da IN SRF 243/02 vai além da Lei para trazer um conceito de valor agregado no país que não consta da Lei. A IN SRF 243/02 substitui o valor agregado justo de cada bem por uma alocação de preço presumidamente proporcional ao custo. Trata-se de uma presunção simples, não suportada por qualquer prova e não autorizada por Lei.

Por essa presunção ilegal, a IN SRF 243/02 passa a exigir a aplicação da margem de 150% sobre o custo total (ou 60% do preço de revenda líquido total), incluindo o custo nacional e estrangeiro, para que não resulte em ajuste de preço de transferência. A Lei, por sua vez, manda retirar, no cálculo do preço de transferência, o valor agregado no país, sem autorizar a presunção ou arbitramento desse valor, pela proporcionalização, muito menos manda aplicar a mais valia de 150% ao custo nacional, para apurar o valor agregado!

Além de não guardar correspondência no texto da Lei, a metodologia da IN SRF 243/02 não guarda correspondência com o contexto, objetivo ou espírito da Lei.

A Lei visa proteger o lucro das empresas brasileiras, protegendo a arrecadação federal. A IN SRF 243/02 desestimula a geração de lucro no país, em

prejuízo da arrecadação federal, na medida em que estimula a produção no exterior, **em detrimento da produção brasileira**. O artigo 18 da Lei, consoante seu caput, exige **margens fixas a serem aplicadas ao produto adquirido de partes ligadas** no exterior. O método PRL – 60% expressamente exclui da aplicação dessa margem fixa o valor agregado no país. A IN SRF 243/02 **exige margem fixa de 150% do custo (ou 60% do preço) inclusive sobre custos adquiridos no Brasil de partes independentes**, alocados à produção. Não me parece que a IN SRF 243/02 seja, portanto, uma interpretação razoável no contexto da Lei.

Nem se diga que há outros métodos de preço de transferência que a empresa poderia adotar para fundamentar seu custo de importação, sem adotar a margem de 60% sobre todo o preço de revenda. Como já dito, a Lei não manda aplicar essa margem de 60% no cálculo do valor agregado no Brasil. Quem o faz, sem autorização legal, é a IN SRF 243/02. No mais, que sejam infinitos os métodos de preço de transferência estabelecidos na Lei, nenhum pode ser insubordinado ao escopo da Lei, segundo caput, que é controlar, unicamente, a margem de lucro dos produtos importados de parte relacionada.

A margem de lucro fixa deve ser aplicada apenas aos preços e aos custos dos produtos importados de partes relacionadas ou de paraísos fiscais, consoante o caput do artigo 18 da Lei 9.430/96. Segundo o texto desse caput: 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**. Ora, fica claro que o objetivo do artigo 18 é definir o preço máximo de compra de bens importados, entre outros, a partir do preço de revenda líquido desse produto menos margem estabelecida em Lei. O caput do artigo não trata de dispor sobre o valor máximo do custo agregado no país ou sobre a margem a ser praticada para estabelecer o valor agregado desses custos nacionais.

Interpretado à luz desse caput, o inciso II do artigo 18 simplesmente diz que, do preço de revenda do produto acabado, serão excluídos descontos, tributos, comissões e o valor agregado no Brasil (custo mais margem), sem que ele possa ser arbitrado ou presumido, como fez a IN SRF 243/02. Amparando esse entendimento, a Exposição de Motivos da Lei assim adverte:

"As normas contidas nos arts. 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização, experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados "Preços de Transferência", de forma a evitar a prática lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior".

Logo, a Lei, em seu intuito, texto ou contexto, jamais autorizou presumir preço ou arbitrar margem para os custos adquiridos no país ou de partes não relacionadas. O pecado da IN SRF 243/02 foi definir, como margem mínima aplicável ao valor agregado no Brasil e a outros insumos não sujeitos ao preço de transferência, o montante de 150% dos custos (ou 60% dos preços). A IN 243/02

estabeleceu uma presunção simples do conceito de “valor agregado no país”, que não consta da Lei e por isso não pode ser aceita.

Nesse ponto, acredito que vale a pena tecer algumas observações adicionais sobre dois Acórdãos deste Conselho que vêm sendo citados comumente sobre a matéria.

Primeiramente, no Acórdão 10194.888, a respeitada então Conselheira Sandra Faroni julgou, com relação a fatos ocorridos antes da vigência do método PRL-60%, um caso no qual a empresa aplicou o método PRL-20% para calcular o preço de revenda de produto industrializado. Visando comparar tal preço com o insumo importado, a empresa expurgou, dele, um valor equivalente à proporção do custo nacional sobre o custo total. A Conselheira decidiu que a contribuinte podia adotar o PRL-20% para calcular o preço parâmetro do insumo importado, pois entendeu que revenda é um conceito aplicável, também, a produtos importados para produção, por decorrência da própria evolução do texto legal. Por outro lado, a autoridade fiscal, ao invés de aprofundar seu estudo para ver se a empresa aplicou ou não corretamente o método, simplesmente considerou que o método PRL-20% não seria aplicável a produtos industrializados, o que não poderia prosperar.

Verdade que a Conselheira então entendeu que, a seu ver “a única forma possível de determinar o preço de revenda de qualquer insumo é aplicando, sobre o preço de venda do produto final, a mesma proporção que o custo do insumo representa no custo total do produto”. Assim, a conselheira deu provimento ao recurso voluntário.

Com toda vênua à respeitada julgadora, a proporcionalidade não é a única forma de calcular valor agregado no país. O computador de bordo não tem o mesmo valor agregado do parafuso no avião, o motor não tem o mesmo valor agregado da roda no carro ou no avião, e também o princípio ativo do remédio não tem o mesmo valor do conservante. É possível determinar margens diferenciadas para cada componente, tendo em vista sua relevância na utilidade transferida ao consumidor final do produto, em virtude do investimento e da tecnologia envolvidos, dos riscos da atividade, dos patamares de lucro de atividades semelhantes, caso fossem terceirizadas em parte, enfim, há outras formas de aferir o valor agregado justo de mercado de cada componente do produto. Assim, a proporcionalidade não é a única forma de calcular valor agregado.

Em verdade, é uma forma presumida de calcular valor agregado que só tem validade se disposta em Lei, portanto. A Medida Provisória 563/12, aplicável obrigatoriamente a partir de 2013, assim o fez. A Lei 9.430/96, em sua redação dada pela Lei 9.959/00, não trouxe o critério da proporcionalidade em seu texto.

Vale observar, contudo, que tal decisão do Conselho aplicou-e face à Lei 9.430/96 na sua redação original, antes mesmo da Lei 9.959/00, que não trazia o método PRL-60% e não mandava excluir, do preço de revenda, o “valor agregado no país”. Assim, não se pode aplicar tal julgamento a Lei posterior e diferente em seu teor da Lei que então foi submetida a análise. A própria ex-conselheira, em parecer, afirma que “o voto foi proferido num contexto em que não havia previsão legal para tratar diferentemente situações em que não havia agregação de valores no País e situações em que o produto sofria agregação de valores antes de ser revendido”.

A própria ex-Conselheira, nesse novel parecer, tratando da Lei 9.959/00, que trouxe o PRL-60%, afirma que “o legislador não se limitou a definir nova margem de lucro para os casos de aplicação do bem em outro produto. Ao contrário, definiu,

na lei, como seria feita a segregação dos valores agregados no País. Com isso, restringiu o campo de atuação da Instrução Normativa (...) Portanto, não é possível concluir, sem maior aprofundamento, que o voto condutor do julgado mencionado se presta para atestar a legalidade da IN 243. Para aferi-la, é necessário dissecar o novo texto legal para dele extrair a limitação do campo de atuação da instrução normativa.”

Continua Sandra Faroni esclarecendo, a respeito do novo texto legal que “poder-se-ia alegar que o texto legal contém um erro de gramática, e que, onde está escrito “e do valor agregado no País” deve-se ler “e o valor agregado no País” (com supressão da preposição).” Esse entendimento convalida a interpretação da IN SRF 32/01 como uma interpretação possível (Fórmula 1 deste voto). Para a ex-Conselheira “como se vê, a formulação matemática da metodologia estabelecida no parágrafo 11 do artigo 12 da IN 243/02 não se coaduna com a formulação matemática de nenhuma das interpretações possíveis da nova redação da Lei.”

“A IN 243/2002 estaria em perfeita consonância com a lei se esta”, a Lei, “tivesse se limitado a alterar a margem de lucro. Nesse caso, a margem de atuação da IN (...) não estaria pré-limitada, e o critério de proporcionalização com o custo seria lógico, compatível e racional. Contudo, tendo a lei disposto expressamente como seria tratado o valor agregado”, ou seja, excluir o valor agregado no país do preço líquido de revenda para apurar o preço líquido de venda do insumo importado, “limitou o campo de atuação do legislador infra-legal. O critério estabelecido na IN 243/02, não obstante lógico, restou sem respaldo legal”.

Conclui a ex-Conselheira que “o critério utilizado pela IN não se coaduna com nenhuma das interpretações possíveis da lei. (...) Na vigência da Lei 9.430/96 com a redação alterada pela Lei 9.979/00 não há fundamento legal para a adoção da proporcionalidade tal como instituída pela IN 243/02 (...) Possivelmente, entendendo que a correção feita pela nova norma legal (Lei 9.959/00) não atingiu seu fim, o legislador infra-legal tentou aperfeiçoá-la e, sem qualquer alteração legal que o justificasse, revogou o ato normativo que a disciplinava (IN 32/01) e editou novo ato (IN 243/02) criando novo critério, esse em desconformidade com a lei. A nova IN não previa a dedução do valor agregado (como a lei), mas a proporcionalização do preço de revenda. Consciente da ausência de base legal para o critério instituído pela IN 243/02, o Poder Executivo tentou nova correção, editando a Medida Provisória 478/09 (...) Prosseguindo na sua trajetória de tentativas, erros e acertos na busca do aperfeiçoamento da legislação, o Poder Executivo editou recentemente a Medida Provisória 563, de 2012. (...) O fundamento legal para adoção da proporcionalidade nos moldes da metodologia prevista na IN 243/02 passou a existir com a Medida Provisória 564/12.”

Recentemente, no Acórdão 110200.610, o Conselheiro relator Leonardo de Andrade Couto decidiu que a IN SRF 243/02 é legal, pois traz uma interpretação mais favorável da Lei do que resultaria sua aplicação literal. Para chegar a essa conclusão, o julgador entendeu que o valor agregado no Brasil coincide com o custo agregado no Brasil. Entendeu assim o Conselheiro que a Lei determina aplicar a seguinte fórmula para cálculo do preço de transferência:

Fórmula 6 – Acórdão 110200610 (consoante Exemplo 4 do referido Voto)

$PP = [PLV \times (160\%)] - CAB$, onde

PP equivale a preço parâmetro;

PLV ao preço de revenda líquido de descontos, tributos, comissões;

CAB equivale ao custo agregado no Brasil.

Tal entendimento substitui o termo “valor agregado no país”, disposto na Lei, por “custo agregado no país”. Conforme pontuei ao longo deste voto, os dois termos têm conceitos econômicos e tributários distintos. Ao se adotar a legislação tributária pátria, “valor agregado” não se confunde com “custo agregado”. A fórmula encontrada pelo respeitado Conselheiro acaba resultando, ainda, quando aplicada na prática, em hipóteses em que a empresa brasileira importa um determinado bem e ainda tem que receber, da empresa estrangeira, um troco, uma receita, para que não tenha ajuste de preço de transferência. Verificase isso pelos exemplos abaixo, em que comparamos a metodologia da IN SRF 243/02 (Fórmula 2), com a metodologia proposta pelo respeitado Conselheiro (Fórmula 6).

Tabela 2 – Exemplos numéricos de preço parâmetro e ajuste de preço de transferência.

Descrição	Exemplo					
	1	2	3	4	5	6
Custos Partes Relacionadas Importado	62,50	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
Custos Outros	37,50	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
Custo Total	100	100	100	100	100	100
Margem Efetiva Praticada	0%	15%	30%	46%	60%	75%
Preço de Revenda Líquido	100	118	143	185	250	400
Preço Parâmetro nas seg. Hipóteses						
1. $IN\ 243/02 = PP = 40\% \times PRL \times (1 - \text{custo Brasil}) / \text{custo total}$; (Nota 2)	25	24	29	37	50	80
2. $PP = PRL\ 60\% \text{ PRL Valor Agregado no Brasil}$; (Nota 1)	(23)	(3)	7	24	50	110
Ajuste de PT por Hipótese						
Hipótese 1 – IN SRF 243/02	38	26	21	13	-	-
Hipótese 2 – Interpretação da Lei dada pelo Acórdão 110200.610	85	53	43	26	-	-
Zona do absurdo em que o preço parâmetro acaba sendo credor, ou seja, além de importar a empresa brasileira tem que receber recursos para não ter ajuste de preço de transferência.						

Nota 1 = Valor Agregado no Brasil foi tomado como o Custo Agregado no Brasil

Nota 2 = Valor Agregado no Brasil é presumido pela IN, sem base legal, como o $PRL / ct \times \text{custo Brasil}$.

Quando as margens da empresa estão acima de 60% do preço total, claramente a IN SRF 243/02 não resulta em ajuste de preço de transferência, assim também a fórmula proposta pelo Conselheiro. Por outro lado, quando a margem aplicada sobre o custo total é inferior a 150%, 60% do preço total, a fórmula do Conselheiro chega facilmente a preços parâmetro de importação credores, ou seja, além de praticar preço zero na importação, a empresa brasileira teria que receber

recursos líquidos do exportador estrangeiro para estar em conformidade com a regra de preço de transferência consoante tal interpretação.

Assim, não se pode conceber tal entendimento da Lei que, além de alterar seu conteúdo (trocar valor agregado por custo agregado), resulta nesse tipo de preço parâmetro negativo e absurdo.

Em resumo, em minha visão, efetivamente a IN SRF 32/01 traz uma interpretação possível da Lei (conforme a Fórmula 1). Essa interpretação suprime, do texto da Lei, apenas uma letra “d”. Uma outra interpretação possível da Lei seria subtrair, do preço e da apuração da margem de 60%, o valor agregado no país, pelo seu valor justo econômico (Fórmula 3). A IN SRF 243/02 (Fórmula 2), contudo, a pretexto de tentar aplicar essa segunda interpretação, foi além e acabou incorrendo em duas ilegalidades básicas.

Primeiramente, a IN SRF 243/02 presumiu que o valor agregado no país é proporcional ao custo agregado no Brasil (Fórmula 4), sem base econômica, fática ou legal. Em segundo lugar, a IN SRF 243/02, ao assim fazer, exigiu, implicitamente, como condição para que não haja ajuste de preço de transferência, que o valor agregado no Brasil seja definido o mínimo como custo mais 50% (Tabela 1 e 2 e Fórmula 5). Essa condição necessária para o equilíbrio do preço de transferência também não consta da Lei e, em verdade, quando a Lei tratou do método de custo mais lucro exigiu a margem de 20% e não 150%.

Em minha opinião, a IN SRF 243/02 é portanto ilegal e deve ser afastada.

Na ausência de outro critério estabelecido em Lei, para que o valor agregado no país possa ser excluído do preço de revenda e da margem de 60%, ele deve ser definido com base em custos e margens justas econômicas, por conceitos “arm’s length”. O pronunciamento específico da Lei, acerca da presunção trazida na IN SRF 243/02, é tão necessário que a Medida Provisória 563/12 estabeleceu em seu texto o procedimento de proporcionalidade para cálculo do preço de revenda e do valor agregado no Brasil. Tal Medida vale, facultativamente, para o ano de 2012 e, obrigatoriamente, para 2013, apenas. No ano de 2002, inexistia base legal que suportasse a metodologia da IN 243/02.

Assim, na ausência de outra melhor metodologia que se conforme com a Lei, acredito na legalidade da IN SRF 32/01 cuja aplicação deve ser mantida e os ajustes de preço de transferência computados pela autoridade fiscal devem ser cancelados e/ou reduzidos. (...).

Tal entendimento não se restringe à esfera administrativa. Nesse sentido, a relação entre a mudança da metodologia para o cálculo do PRL e as bases de cálculo de IRPJ e CSLL é bem abordada em voto proferido pelo Desembargador Márcio Moraes¹, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

(...) ao abordar o Método de Preço de Revenda Menos Lucro - PRL, a Instrução Normativa nº 243/2002 desbordou de sua função precípua, tal seja, regulamentar o comando contido no art. 18 da Lei nº 9.430/1996, de sorte a propiciar o seu fiel cumprimento. (...)

Ademais, citada Instrução Normativa consagra, no § 11 do art. 12, metodologia para o cálculo do preço parâmetro, a qual não é versada Lei nº 9.430/1996.1

Nesse diapasão atente-se que, a teor da Lei, a aplicação do coeficiente de 60% dá-se sobre a média dos preços do bem produzido, enquanto, à vista da instrução normativa, aludida alíquota recai sobre a participação do bem importado no preço de revenda da mercadoria fabricada. Bem é de se ver que tal alteração guarda potencialidade à majoração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, em especial naquelas situações em que resta agregado maior valor ao produto no Brasil.

É dizer: anteriormente, o PRL era definido após a dedução da margem de lucro, cujo cálculo considerava o valor da venda do produto no mercado interno, ao contrário do que, hodiernamente, sucede, em que se leva em conta o contributo da mercadoria estrangeira ao custo total do bem.

Assim, neste ponto, dou provimento ao recurso voluntário do contribuinte por entender ilegal a Instrução Normativa 243/02.

Acaso vencido quanto à referido ilegalidade, passo a analisar o segundo argumento trazido em recurso, qual seja, a aplicação subsidiária do método PIC para fins de apuração do preço parâmetro.

APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO MÉTODO PIC

Argumenta a recorrente que, de acordo com o artigo 4º da IN SRF nº 243/2002, os contribuintes têm a prerrogativa de, a qualquer momento, inclusive em sede de impugnação, adotar para si o método de comparação de preços que lhes seja mais favorável.

E apresenta cálculos pelo método PIC para alguns dos produtos autuados, para os quais a contribuinte havia adotado, inicialmente, o método PRL.

Inicialmente, cumpre observar que a fiscalização manteve em seus cálculos o método adotado pela contribuinte no ano-calendário de 2007 para o cálculo dos ajustes de preços de transferência na importação.

De fato, pode a contribuinte, ao apurar os ajustes em sua DIPJ, optar pelo método que lhe for mais benéfico, nos termos do artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

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.

(...)”.

No entanto, a supracitada norma não impõe à fiscalização a apuração dos preços de transferência por mais de um método e a escolha do mais favorável ao contribuinte. Essa é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização, que pode aplicar apenas um método, face ao disposto no § único do artigo 40 da IN SRF 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 imprastáveis 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”

Ademais, há que se observar que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte, nos termos do §1º do artigo 7º do Decreto 70.235/72 (“O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas”), e, uma vez afastada a espontaneidade, exceto nas hipóteses em que seja constatado erro de fato no preenchimento da DIPJ, os dados informados se tornam definitivos, não cabendo mais ao contribuinte rever as opções levadas a efeito na DIPJ apresentada.

Nesse sentido, observe-se a Solução de Consulta Interna SCI Cosit nº 20/2009, que conclui o seguinte:

“13.1 Após o início da ação fiscal, o contribuinte não se encontra em situação de espontaneidade para alterar opções por ele antes realizadas em declaração. Assim, vinculado a sua opção, ele deve se sujeitar à verificação da autoridade fiscal, nos termos da legislação. Apenas no caso de erro, devidamente comprovado, cabe alteração de declarações regularmente entregues ao fisco.

13.2 A eleição de determinado método de apuração do valor de ajuste referente a preços de transferência demanda a manutenção da memória de cálculo do ajuste e dos documentos comprobatórios dos respectivos valores. Não sendo demonstrada a correção do ajuste declarado, cabe à autoridade fiscal

levantar o valor do ajuste nos termos da legislação – que defere a ela prerrogativa de escolha do método. Não é possível que, nesse momento, o contribuinte realize – a seu livre talante – eleição de outro método de cálculo de preço parâmetro, e exija do Fisco a utilização desse segundo método escolhido.

*13.3 Todo ato processual, ainda que em fase inquisitória, é fundamental ao desenvolvimento do processo administrativo ou judicial tributários, e para que o processo seja processo, as prerrogativas e os ônus processuais devem ser aplicados independentemente da vontade das partes, na medida em que seu objeto é indisponível ao particular e ao Fisco: **constituição do crédito tributário, uma vez materializada a hipótese de incidência tributária**”.*

Rejeitam-se, assim, as alegações da recorrente, desconsiderando-se os novos cálculos pelo método PIC apresentados para alguns dos produtos autuados, para os quais havia adotado, inicialmente, o método PRL, conforme DIPJ transmitida (e mantido pela fiscalização durante a ação fiscal).

Assim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, a fim de exonerar o crédito tributário lançado.

CONCLUSÃO

Em conclusão, com base nas considerações acima, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Sala de sessões, 08 de junho de 2016.

(documento assinado digitalmente)

Hélio Eduardo de Paiva Araújo

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Redator Designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa, exclusivamente quanto à alegação de ilegalidade da IN nº 243/2002, trazida em sede de recurso voluntário. Passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegou o Colegiado.

- **Da alegação de ilegalidade da IN SRF 243/2002.**

As alegações da recorrente buscam demonstrar a ilegalidade do método PRL60 previsto na Instrução Normativa SRF 243/2002, quando comparado com as disposições

da Lei nº 9.430/1996. Sustenta a interessada que o normativo teria alterado profundamente a regra veiculada por lei, majorando desta forma a base tributável pelo IRPJ.

A metodologia de cálculo conhecida como PRL (preço de revenda menos lucro) foi instituída pelo art. 18 da Lei nº 9.430/1996, posteriormente alterada pela Lei nº 9.959/2000. Eis o teor do dispositivo legal, em sua redação vigente à época dos fatos geradores:

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.

A matéria foi disciplinada pelo art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, com o teor a seguir transcrito.

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

[...]

§ 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.

O argumento, como se vê, pode ser apreciado sob duas vertentes. A primeira deve examinar a alegada ilegalidade, ou seja, se o normativo teria introduzido interpretação incompatível com o texto legal, inovando a matéria e extrapolando a competência do órgão regulamentador. A seguir, deve-se examinar se a interpretação esposada pelo normativo em questão teria efetivamente majorado a base de cálculo do imposto.

Ambas as questões têm sido debatidas no âmbito do CARF. Em particular, este colegiado já teve oportunidade de discutir em minúcias esta matéria em várias ocasiões, não sendo demais relembrar o alentado e nunca pouco elogiado voto do ilustre Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator do Acórdão nº 1302-001.164, de 10/09/2013, do qual peço vênica para transcrever os excertos a seguir, adotando-os, desde já, como razões de decidir.

Pode-se concluir, inicialmente, que o dispositivo impõe como limite para a dedutibilidade de custos, despesas e encargos incorridos em operações de importação (como é o caso vertente) o preço determinado pelo método PRL 60. Até este ponto, não há muitos questionamentos. O problema surge ao se examinar a composição do preço determinado pelo método PRL 60. Isto porque a redação da alínea “d” dada pela Lei nº 9.959/2000 propicia duas interpretações para a composição deste preço.

Assim, o preço determinado pelo método PRL60 será a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e da margem de lucro de 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.

Insta ressaltar que não há qualquer dúvida quanto ao fato de que o preço dado pelo método PRL60 é dado pela média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e da margem de lucro de sessenta por cento. A questão que surge diz respeito à base sobre a qual deverá ser calculada esta margem. Assim, há duas possíveis interpretações dadas pelo dispositivo. De tal forma esta margem de sessenta por cento deverá ser calculada:

a) sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (do preço) do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (inserção e grifos meus)

b) sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores.

A primeira hipótese é a mais óbvia e é a que deriva inicialmente da leitura do dispositivo. Isto porque há quatro alíneas, sendo óbvio que cada uma delas fornece uma rubrica a ser diminuída da média aritmética dos preços de revenda dos bens e direitos. Neste sentido, a margem de 60% seria aplicada sobre o preço líquido de revenda (deduzido dos valores referidos nas alíneas “a”, “b” e “c”) e sobre o *preço do valor agregado no País*.

A expressão *preço do* há de ser entendida como oculta na expressão, ou então deve-se imediatamente reconhecer erro gramatical do texto legal. Isto porque, caso não esteja tal expressão oculta, a redação deveria ser e “sobre o preço de revenda... e **(sobre) o** valor agregado no País”. Mas, ao se analisar o conteúdo da expressão “preço do valor agregado” há de se concluir, finalmente, pelo erro do texto legal, já que ela, além de complicar desnecessariamente uma expressão simples (“valor agregado”), em nada altera seu conteúdo.

[...]

A segunda interpretação que pode ser dada ao dispositivo legal em análise (inciso II do art. 18, da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/2000)

parte do pressuposto de que a expressão contida na alínea “d” do inciso II, e do valor agregado no País, complementa a expressão “diminuídos”, que está no corpo do inciso II. Assim, a margem de lucro de 60% seria calculada tão somente sobre o preço líquido de revenda e o preço parâmetro haveria implícita uma quinta alínea, “e”, que conteria um valor (o valor agregado no País) a ser diminuído da média aritmética dos preços de revenda dos bens e direitos.

De acordo com esta expressão, o preceito legal estaria afirmando que o preço dado pelo método PRL60 seria definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos de 5 rubricas:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores;
- e) do valor agregado no país.

Ressalte-se que a “*primeira interpretação*”, acima referida, é aquela adotada inicialmente pela Instrução Normativa nº 32/2001, e que a “*segunda interpretação*” é aquela veiculada pela Instrução Normativa nº 243/2002, adotada pelo Fisco no lançamento e questionada pela ora recorrente.

No Acórdão mencionado, o douto Conselheiro investiga em profundidade aspectos matemáticos e econômicos, em busca da melhor interpretação, e conclui que nenhuma das duas ciências lhe propicia fundamentos mais sólidos para decidir por um ou outro caminho. Retorna, então, à análise gramatical e semântica, nos seguintes termos:

A interpretação gramatical do dispositivo nos inclina para aquela fornecida pela IN SRF nº 243/02. Isto porque, como já antecipado acima, a adoção da interpretação feita pela IN SRF nº 32/01 conduz à ausência de concordância entre a expressão “calculada sobre o preço de revenda... e do valor agregado no País”.

Para se admiti-la, há que se entender como oculta a expressão (do preço), conforme a seguir: “calculada sobre o preço de revenda... e (do preço) do valor agregado no País”. Mas ao subentender oculta tal expressão, ingressamos noutro problema: a falta de sentido técnico da expressão “preço do valor agregado”, posto que a expressão “preço” é complementada por substantivos concretos. Há preço da carne, do pão, de um sofá, mas não se fala em preço “de valor agregado”. Assim, para concebê-la, somente vislumbrando-se erro gramatical do legislador.

Esta primeira interpretação (feita pela IN SRF nº32/01) também conduz a outro impasse. Isto porque, ao se admiti-la, tem-se que se sanear uma impropriedade matemática trazida. É que a expressão “diminuídos”, constante do *caput* do art. 18, ao estar somente relacionada à expressão “da margem de lucro de sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda ...” e ao não estar relacionada à expressão “do valor agregado no País”, suscita a dúvida relativamente à qual operação matemática estaria relacionando o “preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores” ao “valor agregado no País”. A IN SRF nº 32/01 solucionou tal dúvida, deduzindo tratar-se de uma subtração. Então, a margem de 60% seria aplicada à resultante da subtração entre “preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores” e ao “valor agregado no País”. Mas esta

foi, sem dúvida, uma solução interpretativa, pois nada a este respeito é dado pelo dispositivo, adotada esta interpretação. Mas poderia cogitar, porque não uma adição?

A interpretação feita pela IN SRF nº 243/02, ao optar por entender que a expressão “diminuídos” refere-se tanto à expressão “da margem de lucro de sessenta por cento...” quanto à expressão “do valor agregado no país” soluciona ambas as questões acima levantadas, não havendo, então, dúvidas quanto à sua correta construção.

O método em análise, segundo o *caput* do art. 18, denomina-se “Método do Preço de Revenda Menos Lucro – PRL”. Assim, é de se imaginar que partiria do preço de revenda e dele subtrairia o lucro, para então chegar-se ao preço máximo que permita dedutibilidade. Mas faço uma ressalva. Sabendo-se que o que delimita a variação na dedutibilidade acaba sendo um percentual de margem de lucro, é fácil notar-se que a consideração, no cálculo, do valor agregado no país, reduz o campo de incerteza de uma fórmula destinada a este cálculo.

A IN SRF nº 243/02 considera, na apuração do preço-parâmetro, a subtração do valor agregado no país do preço líquido de revenda e da margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço líquido de revenda.

Já a IN SRF nº 32/01 considera, na apuração do preço-parâmetro, a subtração somente da margem de lucro de 60%, mas, todavia, calculada sobre o preço líquido de revenda subtraído do valor agregado no país. Mas o resultado da expressão “preço líquido de revenda” subtraído “do valor agregado no país” é o equivalente ao valor do insumo importado. Ocorre que, de fato, não há muito sentido em se calcular uma margem de lucro sobre o valor do insumo importado. Isto porque, depreende-se do *caput* do art. 18 que o método quer que uma margem de lucro seja deduzida do preço de revenda. Mas, de fato, não faz sentido que esta margem incida sobre o valor do insumo importado, e não, como deveria, sobre o preço líquido de revenda.

Assim, também pelo viés semântico, vê-se que a melhor interpretação dada ao art. 18 é aquela pela qual a expressão “diminuídos” relaciona-se tanto à expressão “da margem de lucro de...” quanto da expressão “e do valor agregado no País”, conforme adotou a IN SRF nº 243/02.

Comungo da análise acima transcrita e das conclusões, adotando-as também aqui como razões de decidir. Com efeito, entendo demonstrada a existência de duas possíveis linhas interpretativas do texto legal, a primeira adotada pela IN SRF 32/2001 e a segunda aquela da IN SRF 243/2002. De fato, houve uma mudança na interpretação adotada pela Administração Tributária, mas ambas as interpretações são possíveis e, pelas razões expostas, a segunda é preferível à primeira, seja por considerações de ordem gramatical, semântica ou mesmo finalísticas. Considero, assim, que a IN 243/2002 não introduziu critérios incompatíveis com a norma legal e, destarte, não exorbitou a competência do Poder Executivo.

Ressalto, ainda, que a proporcionalização de que trata o § 11 do art. 12 da IN 243/2002 tem por finalidade corrigir as distorções criadas pelas inúmeras relações entre valor do insumo e valor do preço de revenda ou, em outras palavras, permite isolar o insumo importado de outros insumos que possam comparecer no produto final. Sua aplicação leva, em qualquer caso, a valores de preço parâmetro superiores (e, portanto, a ajuste menor, mais favorável ao contribuinte) do que aqueles que seriam obtidos sem esse recurso (proporcionalização). Também esse ponto foi objeto de demonstração matemática no Acórdão nº 1302-001.164, confirmado por simulações empíricas levadas a efeito por este Conselheiro.

Considero desnecessária a transcrição daquela extensa análise matemática nesse sentido. Os

cálculos trazidos pela recorrente, com os quais busca provar que a IN 243/2002 levaria a majoração ilegal de tributos, foram feitos em comparação com a metodologia da IN 32/2001, a qual não mais estava em vigor por ocasião dos fatos aqui discutidos.

Observo, finalmente, que não se nega a polêmica que cerca a matéria. Tanto é assim que, na data deste julgamento, ambos os acórdãos aqui mencionados e transcritos (Acórdão nº 1302-001.164, de 10/09/2013, mencionado por este Conselheiro, e Acórdão nº 1302-00.915, de 10/04/2012, mencionado pelo ilustre Relator) se encontram pendentes de julgamento de recurso especial na CSRF, o que demonstra que o assunto se encontra longe de pacificado.

Com estes fundamentos, a decisão do Colegiado foi no sentido de rejeitar a alegação de ilegalidade da IN 243/2002.

• **Outros Aspectos.**

- Recurso de Ofício: o Colegiado acompanhou, por unanimidade, o posicionamento do ilustre Relator, e negou-lhe provimento.
- Recurso Voluntário: Aplicação subsidiária do método PIC: o Colegiado acompanhou, por unanimidade, o posicionamento do ilustre Relator, e rejeitou esse argumento.
- Documento de fls. 7850/7854: o Colegiado, por unanimidade, decidiu dele não conhecer, em face da preclusão.

• **Conclusão.**

Por todo o exposto, em conclusão, a decisão do Colegiado foi no sentido de negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha