



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

Processo n° 16561.720123/2016-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.638 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2018
Matéria Auto de Infração
Recorrente VALEO SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IN/SRF N° 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

A sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF n° 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei n° 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n° 9.959, de 2000.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430/1996. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. INCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes e, assim, pelo método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, até a vigência da Lei n° 12.715/2012, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇOS-PARÂMETRO APURADOS COM BASE NOS MÉTODOS PRL 60 E PRL20. MÉDIA PONDERADA. CABIMENTO.

Quando os insumos importados de pessoas vinculadas são aplicados em parte no processo produtivo e em parte são revendidos, ao se eleger o PRL como método de apuração, deve ser observado o preço médio ponderado do período, resultante da aplicação do método PRL20, no caso de revenda, e do método PRL60, na hipótese dos insumos aplicados na produção. A solução adotada pela fiscalização para definição de um preço-parâmetro único, encontra amparo no art. 12 da IN SRF n° 243/2002, revelando-se fórmula

razoável e compatível com as demais normas que orientam a definição dos preços de transferência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO CALCADO NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa e Breno do Carmo Moreira Vieira, que deram parcial provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Breno do Carmo Vieira (suplente convocado), Carmem Ferreira Saraiva (suplente convocada), Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães e ausente o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Adota-se o relatório do Acórdão nº 16-79.417 da 1ª Turma da DRJ/SPO (fls. 561 a 596), com a complementação necessária em seguida:

Os autos de infração encartados nos presentes autos decorreram de auditoria conduzida com a finalidade de verificar a adequada aplicação da legislação de preços de transferência, no ano-calendário de 2011. Tais autuações remontam a R\$ 24.005.672,33 (vinte e quatro milhões, cinco mil, seiscentos e setenta e dois Reais e trinta e três centavos) e R\$ 8.642.042,02 (oito milhões, seiscentos e quarenta e dois mil, quarenta e dois Reais e dois centavos), já incluídos os juros de mora calculados até a data das lavraturas e a multa punitiva aplicada em seu patamar básico, e referem-se ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, respectivamente.

A fiscalização aponta, inicialmente, que “a FISCALIZADA efetuou ajuste ao Lucro Líquido e a base de cálculo da CSLL de R\$ 1.164.649,30 decorrente da aplicação de métodos de Preços de Transferência, conforme a linha 09, da Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real, e a linha 09 da Ficha 17 – Cálculo da CSLL.”. Nas Fichas 32 da mesma DIPJ, o contribuinte em foco detalha tais ajustes, discriminando; a) o bem importado, b) o método utilizado para a apuração do preço parâmetro, c) a quantidade importada, d) o preço parâmetro, e) o preço praticado e f) o valor do ajuste (fls. 462).

Ainda na DIPJ/2012, o contribuinte “declarou nas linhas 15, 16 e 17, da Ficha 29A – Operações com Exterior – Pessoa Vinculada/Interposta/País com Tributação Favorecida, o total de R\$ 77.325.518,82 a título de importação de bens de pessoas vinculadas (linha 15), R\$ 2.547.007,00 na linha 16 – importações de pessoas residentes em países com tributação favorecida, e R\$ 221.555.577,40 como Demais Importações de Bens”.

Após a fiscalização efetuar o cotejo entre os valores de importações informados pelo contribuinte em resposta ao Termo de Início da Ação Fiscal e os dados do SISCOMEX relativos às importações de pessoas vinculadas, a fiscalização lavrou o Termo de Intimação Fiscal nº. 1, com as seguintes solicitações:

- “1. No ANEXO 01 informar na devida coluna se houve importações para compor o Ativo Imobilizado;
2. Para o ANEXO 02 esclarecer as diferenças de quantidade encontradas entre o SISCOMEX e o demonstrativo apresentado, discriminadas na coluna “Diferenças”;
3. Para cada DI relacionada no ANEXO 03, informar o código de produto correspondente. Informar também se o item foi adquirido para o Ativo Imobilizado;
4. Dos fornecedores relacionados no ANEXO 04, informar se essas empresas são consideradas pessoas vinculadas;
5. Apresentar em arquivo digital a relação completa dos códigos de produto da empresa, incluindo insumos e produtos finais;
6. Reapresentar o demonstrativo “Consumo Importação-Estoques.xls”, fornecido em atenção ao termo inicial, contendo as quantidades e valores (R\$) do estoque inicial de produtos importados de vinculadas no ano-calendário 2011.”

Em 4 de maio de 2015, o contribuinte teria apresentado resposta à intimação mencionada no parágrafo precedente. Ao analisar tais esclarecimentos, a fiscalização entendeu necessário intimar novamente o contribuinte (Termo de Intimação nº. 02), nos seguintes termos:

“Intimação 01

No Termo de Intimação Fiscal nº 01, lavrado em 31/03/2015, cotejamos as importações de pessoas consideradas vinculadas extraídas do SISCOMEX com as quantidades importadas informadas em resposta ao Termo Inicial desta Ação Fiscal. Para tal foram selecionados 839 itens importados no ano-calendário 2011.

Em resposta, a Valeo apresentou em 04/05/2015 o arquivo denominado “TF01_Anexo 02_Detalhe_Diferença_Quant.xls”, que contém suas correções e observações sobre as importações dos produtos selecionados.

Efetuamos novo cotejo entre as informações do arquivo apresentado e as importações extraídas do SISCOMEX. Consolidamos o resultado no ANEXO 01 - IMPORTAÇÕES CONSOLIDADAS SELEÇÃO INICIAL - FONTE SISCOMEX.

Sobre os 839 produtos selecionados solicitamos:

1.1) No novo cotejo verificamos em 18 produtos a existência de Declarações de Importações (DIs) com indicação SEM COBERTURA CAMBIAL. Relacionamos as importações dos tais produtos no ANEXO 02 - IMPORTAÇÕES SEM COBERTURA CAMBIAL - FONTE SISCOMEX deste Termo. Para as DIs discriminadas no ANEXO 02, que constam como SEM COBERTURA CAMBIAL, na existência de pagamento de importação, apresentar cópia de documentação comprobatória do referido pagamento (em formato PDF);

1.2) Informar para cada produto relacionado no ANEXO 02 se a importação foi realizada para compor o Ativo Imobilizado;

1.3) Para os demais 821 produtos cotejados, relacionamos as respectivas DIs no ANEXO 03 - IMPORTAÇÕES DE VINCULADAS - FONTE SISCOMEX deste Termo. Ratificar ou retificar a importação dos 821 produtos relacionados no ANEXO 03;

1.4) Apresentar cópia em “PDF” das faturas correspondentes às 32 DIs relacionadas no ANEXO 04 - APRESENTAÇÃO DE FATURAS;

1.5) Dos 839 produtos importados de pessoas vinculadas, em 225 deles não houve indicação do método de Preços de Transferência nem a apresentação das correspondentes memórias de cálculo. Tais itens constam do ANEXO 05 - MEMÓRIAS DE CÁLCULO PT E ESTOQUE DE PESSOAS VINCULADAS deste Termo, com a indicação “Não forneceu memórias de cálculo” na coluna denominada “Preços de Transferência”. Apresentar as memórias de cálculo dos 225 produtos indicando o método escolhido;

1.6) O demonstrativo digital “Consumo Importação-Estoques.xls”, contendo a movimentação das quantidades de estoques, foi apresentado em atenção ao Termo de Início de Ação Fiscal. O arquivo “TF01_Consumo-Importação-Estoques.xls”, contendo os saldos de quantidade e valor dos estoques inicial e final, foi apresentado em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01. Cotejamos as quantidades do estoque inicial dos dois demonstrativos apresentados. Tal cotejo está no ANEXO 05 - MEMÓRIAS DE CÁLCULO PT E ESTOQUE DE PESSOAS VINCULADAS deste Termo. Verificamos divergência nas quantidades informadas para o mesmo item, e a existência de produtos importados sem informação da movimentação de estoques. Para os 839 itens informar a correta movimentação de

estoques contendo apenas importações de pessoas vinculadas, incluindo os valores abaixo:

- a. Quantidade, valor e unidade de medida do estoque inicial;*
- b. Quantidade importada de pessoas vinculadas em 2011;*
- c. Quantidade consumida na produção de produtos efetivamente vendidos em 2011;*
- d. Quantidade revendida em 2011;*
- e. Quantidade e valor do estoque final.*

1.7) Apresentar cópia dos Conhecimentos de Transporte das DIs abaixo no formato "PDF":

DI CNPJ Importador Data Registro Data desembarço

11/1090249-4 57.010.662/0015-65 14/06/2011 14/06/2011

11/0437812-6 57.010.662/0010-50 11/03/2011 11/03/2011

11/1711908-6 57.010.662/0015-65 12/09/2011 12/09/2011

Intimação 02

Verificamos no SISCOMEX a existência de importações de pessoas vinculadas de outros produtos além dos 839 previamente selecionados nesta Ação Fiscal.

Consolidamos no ANEXO 06 - OUTRAS IMPORTAÇÕES CONSOLIDADAS - FONTE SISCOMEX tais importações em 282 códigos de produtos. As DIs correspondentes estão relacionadas no ANEXO 07 - OUTRAS IMPORTAÇÕES - FONTE SISCOMEX.

Sobre a importação dos 282 itens solicitamos:

2.1) Verificamos 28 produtos cujas DIs têm indicação SEM COBERTURA CAMBIAL, conforme a coluna "Ocorrência" do ANEXO 06. Essas DIs estão discriminadas no ANEXO 07 deste Termo, na coluna "NM Cobertura Cambial". Para as DIs SEM COBERTURA CAMBIAL, no caso da existência de pagamento de importação, apresentar cópia de documentação comprobatória do referido pagamento (em formato PDF);

2.2) Ratificar ou retificar as importações por produto no ANEXO 07, informando também se essas foram efetuadas para composição do Ativo Imobilizado;

2.3) Para as DIs relacionadas no ANEXO 08 - IMPORTAÇÕES SEM CÓDIGO - FONTE SISCOMEX, informar o código de produto correspondente. Informar também se o item foi adquirido para o Ativo Imobilizado.

2.4) Apresentar cópia em “PDF” da fatura nº CB301-10301 referente a DI nº 11/0699929-2 que está detalhada no ANEXO 08 deste Termo;

2.5) Dos 282 produtos em tela, em 252 deles não houve indicação do método de Preços de Transferência nem a apresentação das correspondentes memórias de cálculo. Tais itens constam do ANEXO 09 - MEMÓRIAS DE CÁLCULO PT E ESTOQUE DE PESSOAS VINCULADAS deste Termo, com a indicação “Não forneceu memórias de cálculo” na coluna denominada “Preços de Transferência”.

Em relação aos 252 produtos do ANEXO 09 e também aos itens constantes no ANEXO 08, caso as respectivas importações se enquadrem nas normas de Preços de Transferência apresentar suas memórias de cálculo indicando o método escolhido, senão justificar;

2.6) Informar a movimentação de estoques dos produtos relacionados nos ANEXO 08 e ANEXO 09, considerando somente itens importados de pessoas vinculadas, e contendo:

- a. Quantidade, valor e unidade de medida do estoque inicial;
- b. Quantidade importada de pessoas vinculadas em 2011;
- c. Quantidade consumida na produção de produtos efetivamente vendidos em 2011;
- d. Quantidade revendida em 2011;
- e. Quantidade e valor do estoque final.

Intimação 03

Em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal, a Valeo forneceu o arquivo denominado “Consulta – Venda Consolidada.xls” contendo a consolidação das saídas de mercadorias (Vendas/devoluções para terceiros, vendas/devoluções para vinculadas e outras saídas). Os valores consolidados das vendas e devoluções para terceiros foram utilizados nas memórias de cálculo apresentadas.

Sobre as vendas realizadas no ano-calendário 2011 que integram o cálculo de Preços de Transferência:

3.1) Reapresentar o arquivo “Consulta – Venda Consolidada.xls” atualizado com as vendas de todos os itens mencionados nos ANEXO 01 e ANEXO 06 como também com as vendas de produção própria que possuam os tais itens como insumo;

3.2) Apresentar arquivo no formato MS Excel, MS Access ou Texto contendo as vendas/devoluções para terceiros segregadas por código do produto vendido (o item de nota fiscal) e o número da nota fiscal conforme abaixo:

- a. Código do produto
- b. Descrição

-
- c. Número nota fiscal*
 - d. CNPJ do Cliente*
 - e. Nome do Cliente*
 - f. CFOP*
 - g. Data de emissão*
 - h. Número do item*
 - i. Quantidade*
 - j. Unidade de medida*
 - k. Valor total da nota fiscal*
 - l. Valor unitário*
 - m. Desconto incondicional*
 - n. ICMS*
 - o. PIS*
 - p. COFINS*
 - q. Comissões e corretagens*
 - r. Juros”*

Em decorrência da dimensão desta intimação da fiscalização, restou decidido, de comum acordo, que a empresa “iria fornecer as memórias de apenas 12 produtos ao invés da apresentação das memórias de cálculo de 225 produtos solicitadas no item 1.5 da Intimação 01, e de 252 produtos solicitadas no item 2.5 da Intimação 2 do TIF02. Os 12 materiais correspondem a 80% do valor de todos os produtos selecionados nos itens 1.5 e 2.5 do TIF02”.

A fiscalização aponta que o contribuinte teria buscado atender à intimação apresentando esclarecimentos / documentos em 19/08/2016, 09/09/2016, 14/09/2016 e 23/09/2016. No entanto, a fiscalização indica que, no tocante ao atendimento do TIF02, os itens abaixo não teriam sido respondidos:

“Item 1.1 – Comprovação de pagamento de DIs sem cobertura cambial;

Item 1.3 – Ratificação das importações após os ajustes derivados da resposta ao TIF01;

Item 1.4 – Apresentação de cópia de faturas/invoices de importação;

Item 1.7 – Apresentação de cópia de 03 Conhecimentos de Transporte;

Item 2.1 – Comprovação de pagamento de DIs sem cobertura cambial;

Item 2.2 – Ratificação de importações;

Item 2.3 – Informação do código do produto de DIs selecionadas;

Item 2.4 – Apresentação de cópia da fatura/invoice nº CB301-10301 referente à DI 11/0699929-2;

Item 3.1 – Reapresentação do arquivo “ Consulta – Venda Consolidada.xls” fornecido em atendimento ao Termo de Início de Ação Fiscal, contendo as atualizações decorrentes do TIF02.”

Dado este cenário, a fiscalização aponta que teria selecionado para análise 625 produtos que tiveram importação de pessoas vinculadas no ano-calendário 2011, com base nas importações extraídas do SISCOMEX e nas memórias de cálculo e informações disponibilizadas pela FISCALIZADA. Estes 625 produtos selecionados corresponderiam a aproximadamente 90% do valor total de importações de pessoas consideradas vinculadas no ano-calendário 2011. Nesta seleção, estariam incluídos os 12 produtos informados na resposta ao TIF02. Destaca-se, ainda, que, em relação ao cálculo do preço parâmetro, a fiscalização teria respeitado o método adotado pelo contribuinte, qual seja, o método do “Preço de Revenda menos Lucro – PRL”.

Para a apuração do preço parâmetro pelo PRL, a fiscalização aponta que teria utilizado as informações das memórias de cálculo dos 625 itens selecionados, sendo que as vendas de produtos acabados e revendas de produtos importados de vinculadas teriam sido extraídas do arquivo “Consulta – Venda Consolidada.xlsx” fornecido em atenção ao termo de início de Ação fiscal e dos arquivos “txt” fornecidos em resposta ao item 3.2 do TIF02. A fiscalização aponta, ainda, que “nas vendas, revendas e devoluções informadas consideramos somente as transações com terceiros considerados não vinculados e sob os seguintes CFOPs: 1.201, 1.202, 1.209, 1.410, 1.411, 2.201, 2.202, 2.203, 2.410, 2.411, 3.201, 3.202, 5.101, 5.102, 5.119, 5.122, 5.401, 5.402, 5.403, 5.405, 6.101, 6.102, 6.109, 6.110, 6.401, 6.403, 6.404, 7.101 e 7.102”.

Ao analisar o procedimento adotado pelo contribuinte para apurar o preço parâmetro pelo PRL, a fiscalização detectou que não teria sido seguido o disposto no §4º do artigo 4º da IN SRF nº. 243/2002, vez que se teria utilizado o valor FOB das importações. Destaca-se que, “segundo a IN SRF 243/2002, calcula-se o Preço Praticado Médio com a utilização do valor CIF (Custo, Seguro e Frete) acrescido do Imposto de Importação (II)”. Ademais, a fiscalização ainda constatou, no arquivo “CalculoFinal – Preço Praticado – Importacao-ok.xlsx” que o valor do estoque inicial não teria sido considerado no cálculo do preço praticado.

Em decorrência das desconformidades destacadas no parágrafo precedente, a fiscalização procedeu ao cálculo do **preço praticado** com base nas informações extraídas do SISCOMEX, mas adotando os ditames da IN SRF nº. 243/2002. No tocante a estes cálculos, devidamente discriminados nos Anexos I a III do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização destaca que:

“Integramos ao preço da operação de importação os valores de transporte e seguro e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação (valor CIF acrescido do Imposto de Importação) (artigo 4º, § 4º);

Ponderamos em função das quantidades negociadas, ou seja, dividimos o valor total de aquisição pela quantidade importada do item (artigo 12, § 2º);

Mantivemos a inclusão dos valores e quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração, extraídos dos arquivos apresentados em resposta ao item 1.6 do TIF02, do arquivo “ TF01_Consumo - Importação-Estoques.xlsx ” fornecido em resposta ao TIF01, e do arquivo “ Consumo Importacao- Estoques.xlsx” apresentado em atenção ao Termo de Início de Ação Fiscal (artigo 12, § 3º)”. (g.n.)

Para o cálculo do **preço parâmetro**, a fiscalização aponta que adotou: a) PRL com margem de 20% - “PRL 20” (produtos importados simplesmente revendidos), b) PRL com margem de 60% - “PRL 60” (produtos importados utilizados como insumos do processo produtivo) e c) PRL com margem de 20% e 60% (produtos importados que foram tanto revendidos quanto utilizados como insumo).

No tocante à apuração do preço parâmetro pelo “PRL 20”, a fiscalização aponta que:

“A margem de lucro de 20% foi aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos (art. 12, § 8º);

A margem de lucro de 20% (calculada) foi subtraída do valor total das vendas, já excluídos os descontos incondicionais (art. 12, § 8º);

Do resultado, mencionado acima, foram subtraídos os valores totais dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas: ICMS, PIS e COFINS (art. 12, inc. II);

O preço médio ponderado parâmetro (PRL 20%) foi obtido dividindo-se o valor do resultado acima pela quantidade total de revenda”.

Em relação ao cálculo do preço parâmetro pelo “PRL 60”, a fiscalização aponta que *“a sistemática de cálculo utilizada pela FISCALIZADA na avaliação dos produtos submetidos ao método PRL com margem de 60% não condiz com o disposto no artigo 12 da Instrução Normativa SRF 243, de 2002”*. A fiscalização destaca especialmente o disposto no §11 do art. 12 da IN SRF nº. 243/2002 e aponta que, em um exemplo descrito no Termo de Verificação Fiscal, *“o Preço Parâmetro Médio Unitário aqui apurado foi R\$ 0,5083, enquanto que a FISCALIZADA estimou o seu Preço Parâmetro em R\$ 73,04. Consideramos elevado o valor do cálculo da FISCALIZADA se levarmos em consideração o Preço Praticado Médio apurado de R\$ 0,8005”*.

Já no tocante à apuração dos preços parâmetros pelos PRL com margens de 20% e 60% (produtos importados que foram tanto revendidos quanto utilizados como insumos), a fiscalização apurou que o contribuinte teria utilizado apenas o método “PRL 60”. Contudo, aponta a fiscalização que *“o correto seria considerar todas as operações envolvendo um mesmo item importado. Entretanto, somente podemos adotar um único Preço Parâmetro para ser comparado ao Preço*

Praticado. Assim, devemos apurar um único Preço Parâmetro Médio ponderado em função das quantidades utilizadas na revenda e na produção”.

Assim, seguindo a metodologia delineada no parágrafo precedente, a fiscalização demonstra exemplificativamente o cálculo do preço parâmetro médio com o seguinte quadro:

Código do Produto	PRL com margem de 20%		PRL com margem de 60%		Quantidade Total realizada (a+c)	Preço Parâmetro Médio Ponderado
	Qtde. revenda(a)	Preço Parâmetro(b)	Qtde. Consumo (c)	Preço Parâmetro(d)		
0012190811	150,00	37,2679	41.028,00	18,2275	41.178,00	18,2969

Fórmula: $\text{Preço Parâmetro Médio Ponderado} = \frac{(a*b + c*d)}{(a+c)}$

Aponta-se, por fim, que “os Ajustes de Preços de Transferência dos itens selecionados, relativos ao método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL), estão discriminados no ANEXO 07 – AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA, que integra este Termo”, sendo o valor global do ajuste afeto à legislação de preços de transferência a ser efetuado resumido no quadro a seguir reproduzido:

Descrição	Valor
Ajustes PRL - seleção	R\$ 43.807.286,07
(-) Ajustes declarados na DIPJ/2012	(R\$ 1.164.649,30)
= Valor Total Ajuste a ser Efetuado	R\$ 42.642.636,77

Impugnação

O contribuinte, devidamente cientificado da autuação em comento (abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte - Portal e-CAC), em 8 de novembro de 2016 – fls. 501), apresentou sua impugnação (fls. 506 / 526), requerendo a completa improcedência da autuação, alegando, em síntese, que “a diferença entre os ajustes realizados, em realidade, se consubstancia na divergência de interpretação quanto à legislação aplicável às regras do preço de transferência sobre três pontos principais, quais sejam, (i) aplicação do valor FOB (Free on Board) ou CIF (Cost, Insurance and Freight) no cálculo do preço praticado; (ii) utilização da metodologia inserta na Instrução Normativa n. 243/2002 em detrimento da Lei n. 9.430/96; e, por fim (iii) forma de apuração do preço quando o mesmo produto se destina às finalidades de industrialização e revenda (PRL 60% e PRL 20%)”.

MÉTODO PRL E AS DESPESAS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (FOB x CIF)

O Impugnante não teria incluído os valores despendidos a título de frete, seguro e tributos sobre a importação no cálculo do preço praticado, pois o §6º do art. 18 da Lei n.º. 9.430/96 determinaria que tais valores sejam deduzidos do valor apurado com o método escolhido pelo contribuinte. Assim, ao inserir no texto de lei a expressão “integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o legislador teria querido atribuir tratamento diferenciado às parcelas que não fazem parte do preço de aquisição do bem importado. Destaca o Impugnante que “se a interpretação da fiscalização estivesse correta, o texto legal deveria conter a expressão “integram o custo, para efeitos de comparação”.

Destarte, a literalidade do dispositivo legal mencionado no parágrafo anterior já seria bastante para demonstrar a correção do procedimento adotado pelo contribuinte, destacando-se que tal norma deveria ser interpretada literalmente, vez que admitida como parcela de redução à base de cálculo do tributo.

Ademais, “ainda que o caminho seja pela interpretação sistemática ou quanto à finalidade colimada pelo legislador quando da edição da Lei n. 9.430/96, o entendimento também será pela exclusão de tais encargos”. De fato, aduz o Impugnante que “o objetivo principal dos mecanismos para controle de preços é evitar que sejam transferidas ao exterior parcelas de lucros tributáveis no Brasil, através de suposta manipulação de custos de importação. Por esse motivo, os métodos de cálculos postos à disposição do contribuinte à época da ocorrência dos fatos foram elaborados de modo a segregar aquilo que é lucro (ou seja, a parcela que está sendo transferida ao exterior) do valor dos bens e direitos cambiados entre pessoas consideradas vinculadas”. Logo, “se a finalidade das regras dos preços de transferência é a exclusão do preço das potenciais parcelas de lucro tributáveis em solo nacional, não é razoável incluir no custo dos bens importados de pessoas vinculadas as despesas que a elas não se destinam, ou seja, despesas com fretes e seguros, que são pagas a terceiros, e o imposto de importação, destinado ao erário”.

Aponta o Impugnante que as dúvidas acerca do assunto em foco (adoção do preço FOB ou CIF para o cálculo do preço praticado) foram dirimidas pela Lei nº. 12.975/2012, que estabeleceu nova redação ao §6º, do art. 18 da Lei nº. 9.430/96. Tal nova redação teria explicitado, de forma clara e objetiva, “que os encargos ora combatidos deveriam ser excluídos do cálculo (sendo aplicável o valor FOB, portanto)”.

Haveria ainda que ser considerado “o fato de que o legislador, quando quis disciplinar particularidades específicas da aplicação de um determinado método, assim o fez explicitamente. Nesse sentido, como o parágrafo 6º, do artigo 18, da Lei n. 9.430/96 não mencionou a aplicação pelo PRL, tem-se que ele seria, então, utilizado de forma indistinta aos três métodos aplicáveis à época. Ocorre que, como é cediço, os métodos PIC ou CPL não eram afetados pelos custos de frete, seguro e tributos aduaneiros, motivo pelo qual não há como justificar que essa seja uma regra específica do PRL, já que não houve menção nesse sentido no dispositivo arguido pelo Fisco”.

MÉTODO PRL QUANDO HÁ AGREGAÇÃO DE VALOR NO PAÍS (CONFRONTO ENTRE A LEI Nº. 9.430/96 E A IN SRF Nº. 243/2002)

A sistemática de cálculo estabelecida pelo art. 12 da IN SRF nº. 243/2002 afrontaria o método estabelecido pela Lei nº. 9.430/96, o que seria inadmissível.

Em relação a tal asserção, o Impugnante aduz que “a Lei nº. 9.430/96, bem como a primeira Instrução Normativa sobre o tema (IN n. 32/01), definiram que o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação (preço de transferência) no método PRL seria a diferença entre o preço líquido de venda (média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos os descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens) e a margem de lucro de sessenta por cento (preço líquido de venda menos o valor agregado ao bem produzido no país)”. Já a IN SRF nº. 243/2002, por sua vez, determinaria que “a obtenção do percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, bem como a participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido (este último, definido como a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total sobre o preço líquido de venda). A margem de lucro passou a resultar da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a “participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido.” E, por fim, estabeleceu que a participação do bem,

serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido passou a ser obtida por meio do cálculo do percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, o qual é aplicado sobre o preço líquido de venda, consoante incisos II e III do parágrafo 11 do artigo 12 da Instrução em questão”.

Esquemáticamente, o Impugnante busca demonstrar as dissonâncias entre o método “PRL 60” previsto na Lei nº. 9.430/96 e o veiculado na IN SRF nº. 243/2002 no seguinte quadro:

Lei 9.430/96					
Preço de transferência	Média aritmética preço revenda	Desconto incondicional	Impostos	Comissões e Corretagens	Margem de Lucro de 60%
(=)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)

Com relação à margem de lucro:

Margem de lucro de 60% sobre:	Preço líquido de venda (preço de revenda - descontos - impostos - comissões) (-)	Valor agregado no Brasil (-)
-------------------------------	--	------------------------------

IN 242/02					
Preço de transferência	Média aritmética ponderada preço revenda	Desconto incondicional	Impostos	Comissões e Corretagens	Margem de Lucro de 60%
(=)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)

Com relação à margem de lucro:

Margem de lucro de 60% sobre:	"participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido"
-------------------------------	--

Destarte, *“se a metodologia utilizada pela impugnante determina que a margem incida sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado no país, a sugerida pela fiscalização obriga a apuração do percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido. Em outras linhas, o PRL, que era definido após a dedução da margem de lucro, cujo cálculo considerava o valor da venda do produto no mercado interno, passou a considerar o custeio da mercadoria estrangeira no custo total do bem”.*

A dissonância entre a IN SRF nº. 243/2002 e a Lei nº. 9.430/96, no tocante à sistemática de cálculo do “PRL 60”, afrontaria o princípio da legalidade, notadamente pela majoração da carga tributária decorrente da aplicação das disposições da IN SRF nº. 243/2002. Destaca-se, neste ponto, que seria inadmissível a criação ou majoração do tributo *“através de Instrução Normativa, expedida pela Secretaria da Receita Federal para disciplinar e interpretar o texto legal a que fazem referência, mas que devem se eximir de criar, modificar ou extinguir direitos e obrigações, vez que não se tratam de veículos introdutores competentes para tal”.*

Aponta-se, ademais, que *“a evidência de que a IN n. 243/02 extrapolou sua competência, ao legislar sobre tema em que lhe cumpria apenas regulamentar, ficou demonstrada quando da publicação da Lei n. 12.715/12, que deu nova redação ao artigo 18 da Lei n. 9.430/96, porquanto ela trouxe quase que integralmente o conteúdo que a Instrução havia antecipado com a justificativa de mera regulamentação. Se a fórmula proposta pela IN n. 243/02 não contivesse qualquer vício, não haveria razão para que o Executivo se preocupasse em transportar suas prescrições para a Lei n. 12.715/12”.* Em reforço a tal argumentação, o Impugnante destaca que há recentes acórdãos do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que corroboram seu entendimento.

FORMA DE APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO QUANDO O MESMO PRODUTO SE DESTINA ÀS FINALIDADES DE INDUSTRIALIZAÇÃO E REVENDA

O método proporcional adotado pela fiscalização para calcular o preço parâmetro dos produtos importados tanto revendidos quanto utilizados como insumo não encontraria respaldo legal, vez que tal sistemática somente teria sido prestigiada com a publicação da Lei nº. 12.715/2012, que teria acrescido o parágrafo 14 ao artigo 18 da Lei nº. 9.430/96.

Assim, aponta o Impugnante que *“a norma utilizada pela autoridade fiscal para imputar o cometimento de infração por parte da impugnante somente passou a produzir efeitos em momento posterior ao fato gerador. Antes da vigência da Lei n. 12.715/12, a norma jurídica não estava apta a qualificar fatos e determinar o surgimento de efeitos de direito, porquanto inaplicável a retroatividade da lei para criação de obrigações tributárias”*.

Por essa decisão, a impugnação foi julgada improcedente, conforme ementa abaixo transcrita:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IN/SRF Nº 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores, sendo que a metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido e, assim, adotando-se a proporção do bem importado no custo total e aplicando-se a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430/1996. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. INCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes e, assim, pelo método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, até a vigência da Lei nº 12.715/2012, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇOS-PARÂMETRO APURADOS COM BASE NOS MÉTODOS PRL 60 E PRL20. MÉDIA PONDERADA. CABIMENTO.

Quando os insumos importados de pessoas vinculadas são aplicados em parte no processo produtivo e em parte são revendidos, ao se eleger o PRL como método de apuração, deve ser observado o preço médio ponderado do período, resultante da aplicação do método PRL20, no caso de revenda, e do método PRL60, na hipótese dos insumos aplicados na produção. A solução adotada pela fiscalização para definição de um preço-parâmetro único, encontra amparo no art. 12 da IN SRF nº 243/2002, revelando-se fórmula razoável e compatível com as demais normas que orientam a definição dos preços de transferência.

LANÇAMENTO CALCADO NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

No recurso voluntário são repisadas as razões de impugnação, sendo acrescentado, em síntese:

- "a decisão em nenhum momento trouxe elementos que comprovassem que o preço advindo da fórmula da IN n. 243/2002 seria o mesmo obtido caso a operação não fosse realizada entre partes interligadas";

- tal decisão "trouxe aspectos diversos, de cunho unicamente teórico, sobre o alegado cumprimento do princípio *arm's lenght*", mas não demonstrou como sua realização se daria na prática e isso porque o resultado da metodologia exigida pela Receita Federal por meio da citada IN resulta em preço totalmente descompassado com aquele praticado no mercado, "contrapondo, portanto, o que almeja o princípio *arm's lenght*";

- "se a Fazenda alega que a sua metodologia é a mais correta sob o ponto de vista de atingimento do princípio *arm's lenght*, ou, ainda, que o preço obtido através da IN n. 243/02 é aquele que teria sido praticado caso as partes da transação não fossem ligadas, a recorrida deveria ter feito prova de sua ocorrência (e não simplesmente trazer fórmulas matemáticas sem seus resultados práticos)";

- a Lei nº 9.430/96 trouxe "aspectos conceituais que foram posteriormente contrariados pela IN n. 243/02, que, na prática, implicou em incontestável majoração tributária. Sob a rubrica de 'regulamentação', a IN n. 243/02, em realidade, trouxe nova base de cálculo às operações de preço de transferência, o que é inadmissível, tendo em vista a inadequação do veículo introdutor de norma utilizado pela autoridade fiscal";

- quanto à aplicação do valor FOB ou CIF, aduziu a recorrente que "em detrimento do raciocínio ... delineado, o acórdão infirma que "a legislação de preços de transferência, para buscar um parâmetro de comparação adequado entre o preço praticado e preço parâmetro, teve expressamente se manifestar, por meio do §6º do art. 18, da Lei n. 9.430/96, para esclarecer que a regra geral de dedutibilidade não seria aplicável";

- também que "a decisão a quo, entretanto, se eximiu de explicar seu raciocínio, porquanto a interpretação da norma ora combatida (seja a literal ou sistemática) é aquela empregada pela recorrente";

- no que tange à forma de apuração do preço quando o mesmo produto se destina às finalidades de industrialização e revenda (PRL 60% e PRL 20%), foi utilizada corretamente a regra do parágrafo segundo, do artigo 4º da Instrução Normativa n. 243/02;

- "a este respeito, cumpre ressaltar que regra do cálculo do preço parâmetro médio adveio somente com a publicação da Lei n. 12.715/12";

- "a norma utilizada pela autoridade fiscal para imputar o cometimento de infração por parte da recorrente somente passou a produzir efeitos em momento posterior ao fato gerador".

Ao final são aduzidos os pedidos:

Diante de todo o exposto e considerando que:

(i) a metodologia do PRL 60% deve se subsumir ao que estabelece o artigo 18, da Lei n. 9.430/96, porquanto a IN n. 243/02 não é o instrumento normativo adequado para majorar tributo e não está em consonância com o princípio arm's lenght, na medida em que seu resultado não implica em preço praticado no mercado;

(ii) a utilização do valor FOB se respalda no parágrafo 6º, do artigo 18 da Lei n. 9.430/96, cujo entendimento foi ratificado pela Lei n. 12.975/12, tendo em vista que as despesas com frete, seguro e imposto de importação não estão atreladas às partes vinculadas e, bem por isso, não representam parcela de lucro sujeitas à tributação; e

(iii) a regra de cálculo pelo preço parâmetro médio somente começou a produzir efeitos com a vigência da Lei n. 12.715/12, portanto, em momento posterior aos fatos geradores da presente autuação, sendo certo que a recorrente se utilizou do entendimento vigente à época, qual seja, do parágrafo segundo, do artigo 4º, da IN n. 243/02.

requer aos ilustres conselheiros, seja declarado procedente o presente recurso e, por consequência, seja reconhecida a nulidade dos créditos tributários lançados no auto de infração originado do Procedimento Fiscal n. 0818500.2014.00073, Processo Administrativo n. 16561.720123/2016-11.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Relator.

Admissibilidade.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, deve ser conhecido.

Delimitação da matéria.

No voto condutor da decisão de piso ficou muito bem delimitada a matéria controvertida, conforme abaixo:

As matérias controvertidas nos presentes autos podem ser resumidas nos seguintes tópicos, que serão detidamente abordados na sequência do presente acórdão:

a) utilização da metodologia inserta na Instrução Normativa n. 243/2002 em detrimento da Lei n. 9.430/96;

b) aplicação do valor FOB (Free on Board) ou CIF (Cost, Insurance and Freight) no cálculo do preço praticado;

c) forma de apuração do preço parâmetro quando o mesmo produto se destina às finalidades de industrialização e revenda (PRL60 e PRL 20).

Mérito.

O referido voto abordou todas essas matérias, pelo que os fundamentos serão aqui adotados como razões de decidir, fazendo-se as complementações necessárias em face do quanto alegado no recurso voluntário.

LEGALIDADE DA IN SRF N.º 243/2002 AO ESTABELEECER A METODOLOGIA DE CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO PARA O MÉTODO PRL60

No tocante à irresignação calcada na desconformidade da sistemática de cálculo do preço parâmetro do denominado “PRL 60” entre a Lei n.º. 9.430 e a IN SRF n.º. 243/2002, entendo pertinente transcrevermos mais alguns excertos do voto proferido pelo Conselheiro André Mendes Moura, condutor do Acórdão n.º. 9101-002.446, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, prolatado no dia 21 de setembro de 2016, que aborda com propriedade a questão:

“Sobre a legalidade de IN SRF n.º 243, de 2002, em face do art. 18 da Lei N.º 9.430, de 1996, trata-se de assunto já bastante debatido, sendo objeto de profundas análises pela jurisprudência e pela doutrina.

A normatização dos preços de transferência no Brasil insere-se no contexto do fenômeno da globalização, em que a competição se desenvolve em escala global, e por consequência as empresas vem empreendendo esforços no sentido de reduzir a tributação das operações internacionais. Nesse contexto, vem sendo desenvolvidos mecanismos de planejamento, nem sempre adequados, dentre os quais o conhecido como transfer pricing, no qual são realizadas operações de compra e venda entre empresas vinculadas com sítio em países diferentes, no qual as fiscalizações tributárias têm verificado, em determinadas ocasiões, a utilização de preços artificiais, de modo a deslocar a tributação para países com carga tributária menor.

Para monitorar tal sistemática, controles têm sido desenvolvidos pelos países, no sentido de comparar as operações transnacionais entre empresas e suas vinculadas, com operações no qual as mesmas empresas transacionam com outras sem qualquer espécie de vínculo. Verifica-se, assim, se o preço praticado nas operações entre a empresa e suas vinculadas tem similitude com o preço de mercado negociado entre empresas independentes, adotando-se o princípio do arm's length.

Não por acaso, a OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico) editou convenção modelo sobre os preços de transferência, no sentido de que, uma vez não observado o preço arm's length nas transações entre empresas vinculadas em diferentes países, tem o Fisco a prerrogativa de tributar o lucro que teria sido obtido pela empresa em condições regulares de negociação, a preço de mercado.

O assunto também foi tratado pela Organização das Nações Unidas, no Conselho Econômico e Social, resultando na elaboração do UN Practical Manual for Developing Countries¹.

No Brasil, a matéria referente aos preços de transferência foi introduzida pelo legislador por meio dos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, dispondo sobre operações relativas à importação e exportação de bens, serviços e direitos.

Certamente que o legislador brasileiro, ao positivar a matéria, levou em consideração a realidade e as particularidades do país, mas não se pode deixar de verificar a adoção das diretrizes das organizações internacionais, principalmente sob a égide do princípio do arm's length.

E, delimitando a discussão do presente voto às operações de importação, tratadas no caso concreto, observa-se que foram adotados pelo legislador brasileiro os métodos PIC (Preços Independentes Comparados), PRL (Preço de Revenda Menos Lucro) e CPL (Custo de Produção mais Lucro), inspirados, respectivamente, nos métodos internacionais Comparable Uncontrolled Price (CUP), Resale Price Method e o Cost Plus Method.

Especificamente em relação ao método PRL, vale transcrever a redação em vigor à época dos fatos objeto da autuação:

“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; (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*

¹ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf. Acesso em 15/03/2016.

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

Foram empreendidas grandes discussões em torno dos limites que a administração tributária teria que obedecer para encontrar um modelo matemático compatível com as diretrizes estabelecidas pela lei.

E de fato, em razão da complexidade da matéria, foram editados vários atos administrativos, buscando encontrar um modelo adequado para a devida apuração do preço parâmetro.

Debates intensos se sucederam analisando se os atos administrativos, editados com base no art. 100, inciso I do CTN², extrapolaram os limites da lei.

Assunto tratado pela jurisprudência e doutrina, peço vênia para transcrever as valiosas lições de Luís Eduardo Schoueri³:

“3.11 Em certas circunstâncias, a regulamentação dos preços de transferência pode, sim, exigir a edição de ato administrativo para que se torne viável sua aplicação.

(...)

3.12.2 Com efeito, a mera leitura dos dispositivos que tratam dos preços de transferência na Lei nº 9.430/96 revela que sua disciplina foi bastante enxuta. O legislador limitou-se a definir os métodos aplicáveis e as consequências de os preços praticados superarem os limites legais.

(...)

3.12.2.2 Obviamente, se a Instrução Normativa extrapolar a lei, será esta, e nunca aquela, que prevalecerá. Mas como saber se a Instrução Normativa ultrapassou a lei?

3.12.3 Surge, aqui, a importância do princípio do arm's length. Como já ficou esclarecido, é este princípio o bastião de constitucionalidade da Lei nº 9.430/96⁴. Os ajustes impostos por esta lei se consideram constitucionais porque concretizam aquele princípio.

3.12.4 Nesse passo, surge a seguinte regra: a regulamentação da Lei nº 9.430/96 estará conforme a própria lei se estiver concretizando o princípio arm's length.

3.12.5 Quando, por outro lado, a regulamentação da Lei nº 9.430/96 emprestar-lhe interpretação que se afaste do referido princípio, então há que se investigar a existência de outro princípio que justifique tal construção normativa. O desvio poderá indicar a concretização de outro valor constitucional, igualmente prestigiado pelo Ordenamento. Tal

² Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro 3. ed. rev. a atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 5759

⁴ Cf. Ricardo Lobo Torres, "O Princípio Arm's Length, os Preços de Transferência e a Teoria de Interpretação do Direito Tributário", Revista Dialética de Direito Tributário nº 48, setembro de 1999, pp. 122/135 (123)

será o caso, por exemplo, quando a norma, desviando-se do princípio arm's length, tiver sua justificativa em sua função indutora, ao buscar fomentar o desenvolvimento da economia nacional.

3.12.6 Não se encontrando a norma assim construída apoiada nem no princípio arm's length nem em outro fundamento constitucional, então tal interpretação será repudiada, denunciando-se a ilegalidade da Instrução Normativa. Exemplos de tal afastamento não faltam". (grifei)

Não obstante o autor, no decorrer de sua obra, entender pela ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, entendo que a premissa colocada, no sentido de se verificar se o ato normativo concretizou o princípio do arm's length, mostra-se como uma referência a ser prestigiada.

A redação do artigo em debate foi construída de maneira a amparar diferentes modelos matemáticos, desde que estejam em consonância com o princípio arm's length.

E é precisamente o que se verifica no decorrer das instruções normativas editadas visando regulamentar o previsto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. De fato, optou o legislador, ao positivar a matéria, dispor sobre diretriz a ser seguida pelo método, e não adentrar na fórmula matemática, que, por consequência, foi tarefa delegada para o ato administrativo complementar.

Natural, portanto, movimento no sentido de se buscar um modelo matemático adequado à realidade e ao espírito da norma. Tanto que a lei primeiro foi regulamentada pela IN SRF nº 113, de 2000, depois pela IN SRF nº 32, de 2001, e, sem seguida, pela IN SRF nº 243, de 2002.

Discussões foram empreendidas no sentido de compreender com quem a expressão do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção estaria fazendo referência, se à redação dada pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 (1) do caput do inciso II, PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos.; ou (2) da alínea "d", "1", sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (...).

No primeiro caso, discorreu-se que se trataria de erro técnica legislativa inapropriada, ou seja, a expressão do valor agregado estaria correta, mas deveria estar inserida como uma nova alínea. Na segunda situação, falou-se em erro gramatical, no sentido de que não se quis dizer do valor agregado, e sim o valor agregado, que estaria concordando com a expressão deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (...)⁵.

⁵ GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170/195

Aplicando-se as orientações do modelo matemático proposto pela IN SRF n° 32, de 2001, quaisquer das interpretações conduziram a uma distorção na apuração do preço parâmetro, principalmente em razão do tratamento conferido ao valor agregado, considerado de maneira isolada, completamente desconectado do processo produtivo.

Admitindo-se a técnica legislativa inapropriada, a fórmula teria os seguintes contornos:

$$PP = PL - 0,6xPL - VA$$

Desenvolvendo a equação, ter-se-ia:

$$PP = 0,4xPL - VA$$

onde PP: preço parâmetro, PL: preço líquido de revenda, VA: valor agregado no país.

Percebe-se PP e VA na condição de grandezas inversamente proporcionais. Com um VA elevado, o preço parâmetro poderia atingir um valor negativo. Ao ser tratado de maneira isolada, descontextualizada do processo produtivo, conferiu-se ao valor agregado um peso desproporcional na equação. Ou seja, o modelo matemático não se prestaria a refletir a realidade da situação em análise.

Por outro lado, admitindo-se um erro gramatical, ter-se-ia a fórmula:

$$PP = PL - 0,6x(PL - VA)$$

Desenvolvendo a equação:

$$PP = 0,4xPL + 0,6xVA$$

onde PP: preço parâmetro, PL: preço líquido de revenda, VA: valor agregado no país.

Neste caso a distorção seria tão evidente quanto a anterior, mas para um outro extremo. O PP e o VA estariam na condição de grandezas diretamente proporcionais. Da mesma maneira que na equação anterior, foi conferido ao valor agregado um peso desproporcional na equação. Percebe-se que, agregando-se valor ao produto produzido no país, eventual distorção no preço do produto importado seria completamente neutralizada. O resultado implicaria em ausência de ajuste do preço parâmetro mesmo diante da manipulação dos preços de produtos importados, quando o valor agregado respondesse por uma proporção significativa do produto.

Várias demonstrações foram elaboradas, visando credenciar ou descredenciar a validade das fórmulas diante de vários casos concretos. Fato é que, com a IN SRF n° 243, de 2002, a nova fórmula desenhada mostrou-se, indiscutivelmente, mais adequada e apta a refletir com maior realidade a metodologia do PRL, levando em consideração que a diminuição do valor agregado, a ser aplicada sobre o preço de revenda do bem ou direito, dar-se-á de maneira proporcional, na medida da

participação do custo do bem importado em relação ao preço do custo total do bem.

Define com clareza que o valor agregado é parte da composição do custo total do bem, e não uma grandeza isolada, como na equação da IN SRF nº 32, de 2001. Não poderia ser diferente. O custo total é resultado da soma do custo do bem importado e do valor agregado no país. O valor agregado integra o custo, vez que agrega ao produto uma qualidade, um diferencial, que, por consequência, irá compor o custo total. Assim, construiu-se a fórmula no sentido de encontrar a proporção do custo do bem importado em relação ao custo total, dividindo-se o custo do bem importado pela soma do custo bem importado e o valor agregado: $(\text{custo do bem importado}) / (\text{custo do bem importado} + \text{valor agregado})$. A proporção encontrada foi aplicada para o cômputo do preço de transferência.

Vale transcrever o § 11, do art. 12, da IN SRF nº 243, de 2002:

*“§ 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". (grifei)*

O modelo matemático proposto pode ser apresentado na seguinte equação:

$$PP = PLxPPart - 0,6xPLxPPart$$

Considerando $PL \times PPart = PBProd$, então a fórmula seria:

$$PP = PBProd - 0,6 \times PBProd, \text{ ou } PP = 0,4 \times PBProd$$

onde PP: preço parâmetro; PL: preço líquido de venda, PPart: percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido e PBProd: participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido.

Destrinchando os elementos da equação, o PL (preço líquido de venda) é definido nos seguintes termos:

$$PL = \text{média aritmética ponderada de } PV - D - I - C$$

onde PV: preços de venda do bem produzido, D: descontos incondicionais concedidos, I: impostos e contribuições sobre as vendas, C: comissões e corretagens pagas, e N: quantidade de produtos importados

Por sua vez, o PPart (percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido), é definido por:

$$PPart = \frac{CII}{CTBP}$$

ou, ainda, por:

$$PPart = \frac{CII}{CII + \text{valor agregado}}$$

onde CII: custo do valor do bem, serviço ou direito importado e CTBP: o custo total do bem produzido, resultado da soma entre o CII e o valor agregado.

A diminuição do valor agregado, pretendida pela lei, foi modelada na equação pela introdução do valor agregado no denominador da divisão. Quanto maior a participação no valor agregado, obviamente, menor a participação do preço do produto importado na composição do custo total e, por isso, menor a sua colaboração na composição do preço de transferência.

Observa-se que, numa situação limite, se não houvesse valor agregado (que receberia o valor zero), o percentual de participação do produto importado seria CII dividido por CII, resultando em 1, ou seja, 100%. Registre-se que se trata de situação hipotética, que se presta a mostrar a validade do modelo proposto, isso porque a legislação trata da situação em que não há agregação de valor no art. 18, inciso II, alínea "d", item 2 da Lei nº 9.430, de 1996.

Retomando à equação, de acordo com a definição da instrução normativa, a PBProd (participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido) é assim definida:

$$PBProd = (\text{média aritmética ponderada de PV} - D - I - C) \times \frac{CII}{CTBP}$$

Enfim, o Preço Parâmetro, definido no inciso V, § 11, do art. 12, da IN SRF nº 243, de 2002, é a diferença entre a PBProd e o percentual de margem de lucro aplicado sobre o PBProd.

Ou seja: $PP = PBProd - \text{margem de lucro} \times PBProd$

Desenvolvendo a fórmula, tem-se: $PP = PBProd \times (1 - \text{margem de lucro})$

Observa-se que o PBProd é o preço de revenda do produto importado, calculado a partir de sua participação no preço de revenda do produto produzido que teve agregação de valor no país.

E, aplicando-se o percentual de presunção de margem de lucro de 60%:

$$PP = PBProd \times (1 - 0,6)$$

$$PP = 0,4 \times PBProd$$

No mencionado UN Practical Manual for Developing Countries⁶, ao discorrer sobre o Resale Price Method (que se trata do PRL), a fórmula empregada é a mesma.

Vale transcrever o item 6.2.6.3 do documento:

“6.2.6.3. . Consequently, under the RPM the starting point of the analysis for using the method is the sales company. Under this method the transfer price for the sale of products between the sales company (i.e. Associated Enterprise 2) and a related company (i.e. Associated Enterprise 1) can be described in the following formula:

$$TP = RSP \times (1 - GPM), \text{ where:}$$

TP = the Transfer Price of a product sold between a sales company and a related company;

RSP = the Resale Price at which a product is sold by a sales company to unrelated customers; and

GPM = the Gross Profit Margin that a specific sales company should earn, defined as the ratio of gross profit to net sales. Gross profit is defined as Net Sales minus Cost of Goods Sold”.

Na equação $TP = RSP \times (1 - GPM)$, TP é o preço praticado, RSP é o preço de revenda do produto importado, e o GPM o percentual de presunção de lucro aplicado sobre o preço de revenda.

⁶ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf. Acesso em 15/03/2016.

Vale transcrever, novamente, a fórmula empregada pela IN SRF n° 243, de 2002: $PP = PBProd \times (1 - \text{margem de lucro})$, onde PP é o preço praticado, $PBProd$ é o preço de revenda do insumo importado levando-se em consideração sua participação no preço de revenda total do produto, e a margem de lucro é o percentual de presunção do lucro aplicado sobre o preço de revenda.

Aplicando-se nas fórmulas o percentual de presunção de lucro de 60%, temos:

UN Practical Manual for Developing Countries	IN SRF 243, de 2002
$TP = RSP \times (1 - 0,6)$ $TP = 0,4 \times RSP$, onde RSP é o preço de revenda do produto importado e o TP é o preço de transferência.	$PP = PBProd \times (1 - 0,6)$ $PP = 0,4 \times PBProd$, onde PBProd é o preço de revenda do produto importado e PP é o preço de transferência.

Percebe-se que o modelo matemático adotado pela IN SRF n° 243, de 2002, guarda consonância com os padrões internacionais, e não foge das diretrizes estabelecidas pelo art. 18 da Lei n° 9.430, de 1996.

Na realidade, a normatização empreendida pela instrução normativa foi uma evolução do modelo matemático perseguido pela lei. Primeiro, porque considerou, acertadamente, que a apuração do custo total do produto revendido consiste na soma do preço produto importado e mais o valor agregado no país, tornado possível calcular a efetiva participação do preço do produto importado na composição do custo total do produto revendido, base sobre a qual se aplica o preço de revenda e a margem de lucro presumida. Segundo, trata-se de modelo em harmonia com as diretrizes internacionais, estabelecidas com sob a égide do princípio do arm's length. Tampouco há que se falar que os preços de transferência, no Brasil, tiveram como outro objetivo, além do princípio do arm's length, ser instrumento de fomento à indústria nacional, razão pela qual se poderia recepcionar entendimento de que teria havido o erro gramatical na redação da lei, o que conduziria o preço parâmetro à fórmula " $PP = PL - 0,6x(PL - VA)$ ".

A exposição de motivos da Lei n° 9.430, de 1996, ao discorrer sobre os artigos 18 a 24, esclarece que a norma é instrumento de combate à elisão internacional:

“As normas contidas nos artigos 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 as regras adotadas da OCDE. São propostas normas que possibilitem o controle dos denominados “Preços de Transferência”, de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos 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. De qualquer maneira, há que se considerar que o modelo preconizado pela OCDE trata de diretrizes, sem o condão de retirar a autonomia que cada país tem para dispor sobre a matéria em seu ordenamento jurídico. (grifei)

Trata-se de norma com objetivo primordial de corrigir distorções entre o preço praticado nas operações de uma empresa e suas vinculadas, adotando-se como parâmetro o preço de mercado negociado entre empresas independentes, em referência clara ao princípio do arm's length.

Não há, portanto, que se falar em ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, em face do disposto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

A jurisprudência vem ratificando tal entendimento. Recentemente, na sessão de janeiro de 2016, o presente Colegiado julgou, por maioria de votos, pela legalidade da IN SRF nº 243, de 2002, tendo o Acórdão nº 9101-002.175 apresentado a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

O voto faz referência a jurisprudência judicial, como, por exemplo, da Terceira Turma Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que decidiu rever seu entendimento anterior e decidir pela legalidade da sistemática do PRL 60 estabelecida na IN SRF nº 243/2002, por unanimidade de votos, no julgamento do processo nº 2003.61.00.0173814/SP:

“APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO PRL. LEI Nº 9.430/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/02. APLICABILIDADE.

1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro PRL, estabelecido na Lei n.º

9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF n.º 243/02.

2. Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa n. 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art. 18 da Lei n. 9.430/1996.

3. Ao considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a IN 243/2002 nada mais está fazendo do que levar em conta o efetivo custo daqueles bens, serviços e direitos na produção do bem, que justificariam a dedução para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL.

4. *Apelação improvida*”.

(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 18/2/2011. A Terceira Turma rejeitou os embargos opostos contra o acórdão, e manteve a orientação pela legalidade da IN n.º 243/2002, em 5/5/2011.)

Vale também transcrever ementa de decisão do processo n.º 2003.61.00.0061258/ SP, da Sexta Turma do TRF3:

“TRIBUTÁRIO - TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO PRL60 - APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL - EXERCÍCIO DE 2002 - LEIS N.ºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF N.ºS. 32/2001 E 243/2002 – PREÇO PARÂMETRO - MARGEM DE LUCRO - VALOR AGREGADO – LEGALIDADE. INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS – DEPÓSITOS JUDICIAIS.

1. Constitui o preço de transferência o controle, pela autoridade fiscal, do preço praticado nas operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas jurídicas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, com vista a afastar a indevida manipulação dos preços praticados pelas empresas com o objetivo de diminuir sua carga tributária.

2. A apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL, segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL, era disciplinada pelo art. 18, II e suas alíneas, da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF n.º 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF n.º 243/2002.

3. Contudo, ante à imprecisão metodológica de que padecia a IN/SRF n.º 32/2001, ao dispor sobre o art. 18, II, da Lei n.º 9.430/96, com a redação que lhe deu a Lei n.º 9.959/00, a qual não espelhava com fidelidade a exegese do preceito legal por ela regulamentado, baixou a Secretaria da Receita Federal a IN/SRF n.º 243/2002, com a finalidade de refletir a mens legis

da regra matriz, voltada para coibir a evasão fiscal nas transações comerciais com empresas vinculadas sediadas no exterior, envolvendo a aquisição de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

4. Destarte, a IN/SRF nº 243/2002, sem romper os contornos da regra matriz, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada. Deixou de referir-se ao preço líquido de venda, optando por utilizar o preço parâmetro daqueles bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do preço do bem aqui produzido. Tal sistemática passou a considerar a participação percentual do bem importado na composição inicial do custo do produto acabado. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço parâmetro. Assim, enquanto a IN/SRF nº 32/2001 considerava o preço líquido de venda do bem produzido, a IN/SRF nº 243/2002, considera o preço parâmetro, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, consubstanciado na diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, e a margem de lucro de sessenta por cento.

5. O aperfeiçoamento fez-se necessário porque o preço final do produto aqui industrializado não se compõe somente da soma do preço individualizado de cada bem, serviço ou direito importado. A parcela atinente ao lucro empresarial, são acrescidos, entre outros, os custos de produção, da mão de obra empregada no processo produtivo, os tributos, tudo passando a compor o valor agregado, o qual, juntamente com a margem de lucro de sessenta por cento, mandou a lei expungir. Daí, a necessidade da efetiva apuração do custo desses bens, serviços ou direitos importados da empresa vinculada, pena de a distorção, consubstanciada no aumento abusivo dos custos de produção, com a conseqüente redução artificial do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL a patamares inferiores aos que efetivamente seriam apurados, redundar em evasão fiscal.

6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL60, na hipótese da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se-o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

7. *Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegiado em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confirma-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600, processo nº 16327.000590/200460, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clóvis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº 001738130.2003.4.03.6100/SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.*

8. *Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal". [...] (Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 1/9/2011. Grifos nossos)*

Portanto, não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido.

Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência".

Tomando-se por base o raciocínio acima lembrado, entendo restar evidente que a sistemática de cálculo do preço parâmetro prestigiada na IN SRF nº. 243/2001 para o denominado "PRL 60" está em perfeita consonância com a melhor interpretação atribuída ao art. 18 da Lei nº. 9.430/96, sendo pertinente lembrarmos, em reforço a tal conclusão, um recente acórdão proferido pela 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

"DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. LEI 9.430/1996. IN/SRF 243/2002. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL 60. PREÇO PARÂMETRO. VALOR AGREGADO. CSL E IRPJ. VALIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO INEXISTENTE.

1. São manifestamente improcedentes os presentes embargos de declaração, pois não se verifica qualquer omissão no julgamento impugnado, mas mera contrariedade da embargante com a solução dada pela Turma, que, à luz da legislação aplicável e com respaldo na jurisprudência, consignou expressamente que "a IN 243/2002 foi editada na vigência da Lei 9.959/2000, que

alterou a redação da Lei 9.430/1996, para distinguir a hipótese de revenda do próprio direito ou bem, tratada no item 2, da hipótese de revenda de direito ou bem com valor agregado em razão de processo produtivo realizado no país, tratada no item 1, ambos da alínea d do inciso II do artigo 18 da lei. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, no caso de direitos, bens ou serviços, oriundos do exterior e adquiridos de pessoa jurídica vinculada, passou, na vigência da Lei 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "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" (artigo 18, II, "d", 1). A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, aderindo aos parâmetros da Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF 32/2001. O legislador, independentemente de obrigação convencional, pode adotar, na disciplina interna das relações jurídicas, modelos ou parâmetros internacionalmente aceitos ou discutidos, sendo, para tal efeito, irrelevante a subscrição da convenção ou se os próprios países subscritores descumprem o avençado. Imperioso ressaltar que a liberdade de conformação do legislador, adstrita aos vetores maiores de Constituição e legislação complementar - sem que, a propósito, esteja presente qualquer violação ao ordenamento hierárquico interno -, não pode, portanto, ser invalidada, como se pretende, ao argumento de que o Brasil não aderiu à Convenção Modelo da OCDE".

2. Asseverou o acórdão que "o cálculo do preço de transferência a partir da margem de lucro sobre o preço de revenda é eficaz, no atingimento da finalidade legal e convencional, quando se trate de importação de bens, direitos ou serviços finais para revenda interna, não, porém, no caso de importação de matérias-primas, insumos, bens, serviços ou direitos que não são objeto de revenda direta, mas são incorporados em processo produtivo de industrialização, resultando em distintos bens, direitos ou serviços, agregando valor ao produto final, com participações variáveis na formação do preço de revenda, que devem ser apuradas para que seja alcançado corretamente o preço de transferência, de que trata a legislação federal. Assim, a IN 243/2002, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro -, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país, não inovou nem violou o artigo 18, II, d, item 1, da Lei 9.430/1996 com a redação dada pela Lei 9.959/2000".

3. Consignou o acórdão, ademais, que "Antes e contrariamente ao postulado, o que se verificou foi a necessária e adequada

explicitação, pela instrução normativa impugnada, do conteúdo legal para permitir a sua aplicação, considerando que o conceito legal de valor agregado, conducente ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do produto".

4. Acrescentou-se que "O artigo 18, II, da Lei 9.430/1996, com redação da Lei 9.959/2000, previu que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros - PRL - 60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de lucro de 60%, está calculada sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa. O preço de transferência, assim apurado e não de outra forma como pretendido neste feito, é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado concorrencial, ou seja, os praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL".

5. Finalmente, restou consignado que "**Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei 9.430/1996 alterada pela Lei 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, sem que exista, tampouco, fundamento para cogitar-se de ofensa à anterioridade tributária".**

6. Não houve qualquer omissão no julgamento impugnado, revelando, na realidade, a articulação de verdadeira imputação de erro no julgamento, e contrariedade da embargante com a solução dada pela Turma, o que, por certo e evidente, não é compatível com a via dos embargos de declaração. Assim, se o acórdão violou os artigos 43, 105, 112 do CTN e 153, III da CF, como mencionado, caso seria de discutir a matéria em via própria e não em embargos declaratórios.

7. *Para corrigir suposto error in iudicando, o remédio cabível não é, por evidente, o dos embargos de declaração, cuja impropriedade é manifesta, de forma que a sua utilização para mero reexame do feito, motivado por inconformismo com a interpretação e solução adotadas, revela-se imprópria à configuração de vício sanável na via eleita.*

8. *Embargos de declaração rejeitados”.*

(TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AC - APELAÇÃO CÍVEL - 2154372 - 0004621-67.2013.4.03.6110, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS MUTA, julgado em 18/08/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:26/08/2016)

Assim, não merecerem reparos os cálculos efetuados pela fiscalização para a quantificação do preço parâmetro dos produtos importados utilizados como insumos, vez que a sistemática de cálculo do preço parâmetro prestigiada na IN SRF nº. 243/2001 para o denominado “PRL 60” está em perfeita consonância com a melhor interpretação atribuída ao art. 18 da Lei nº. 9.430/96.

No recurso voluntário, é aduzido:

- "a decisão em nenhum momento trouxe elementos que comprovassem que o preço advindo da fórmula da IN n. 243/2002 seria o mesmo obtido caso a operação não fosse realizada entre partes interligadas";

- tal decisão "trouxe aspectos diversos, de cunho unicamente teórico, sobre o alegado cumprimento do princípio *arm's length*", mas não demonstrou como sua realização se daria na prática e isso porque o resultado da metodologia exigida pela Receita Federal por meio da citada IN resulta em preço totalmente descompassado com aquele praticado no mercado, "contrapondo, portanto, o que almeja o princípio *arm's length*";

- "se a Fazenda alega que a sua metodologia é a mais correta sob o ponto de vista de atingimento do princípio *arm's length*, ou, ainda, que o preço obtido através da IN n. 243/02 é aquele que teria sido praticado caso as partes da transação não fossem ligadas, a recorrida deveria ter feito prova de sua ocorrência (e não simplesmente trazer fórmulas matemáticas sem seus resultados práticos)";

- a Lei nº 9.430/96 trouxe "aspectos conceituais que foram posteriormente contrariados pela IN n. 243/02, que, na prática, implicou em incontestável majoração tributária. Sob a rubrica de 'regulamentação', a IN n. 243/02, em realidade, trouxe nova base de cálculo às operações de preço de transferência, o que é inadmissível, tendo em vista a inadequação do veículo introdutor de norma utilizado pela autoridade fiscal";

A irresignação da recorrente está apontada diretamente à ilegalidade da IN SRF nº 243/2002. Quanto a esse aspecto, a decisão recorrida é clara e correta, conforme bem fundamentada, inclusive com a citação de jurisprudência do e. Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

Quanto ao cumprimento do princípio "*arm's length*", não há a necessidade de se fazer prova concreta de que o preço obtido segundo determina as disposições da IN SRF nº 243/2002 "é aquele que teria sido praticado caso as partes da transação não fossem ligadas".

Como visto no voto condutor da decisão de piso, foi seguida a concepção adotada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no Acórdão nº 9101-002.446, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo relator foi o Cons. André Mendes de Moura. Neste, consta a explanação sobre a metodologia utilizada pela IN SRF nº 243/2002. Transcreve-se, mais uma vez, parte dessa explanação, pertinente para a elucidação desse entendimento:

Vale transcrever, novamente, a fórmula empregada pela IN SRF nº 243, de 2002: $PP = PBProd \times (1 - \text{margem de lucro})$, onde PP é o preço praticado, PBProd é o preço de revenda do insumo importado levando-se em consideração sua participação no preço de revenda total do produto, e a margem de lucro é o percentual de presunção do lucro aplicado sobre o preço de revenda.

Aplicando-se nas fórmulas o percentual de presunção de lucro de 60%, temos:

UN Practical Manual for Developing Countries	IN SRF 243, de 2002
$TP = RSP \times (1 - 0,6)$ $TP = 0,4 \times RSP,$ onde RSP é o preço de revenda do produto importado e o TP é o preço de transferência.	$PP = PBProd \times (1 - 0,6)$ $PP = 0,4 \times PBProd,$ onde PBProd é o preço de revenda do produto importado e PP é o preço de transferência.

Percebe-se que o modelo matemático adotado pela IN SRF nº 243, de 2002, guarda consonância com os padrões internacionais, e não foge das diretrizes estabelecidas pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Na realidade, a normatização empreendida pela instrução normativa foi uma evolução do modelo matemático perseguido pela lei. Primeiro, porque considerou, acertadamente, que a apuração do custo total do produto revendido consiste na soma do preço produto importado e mais o valor agregado no país, tornado possível calcular a efetiva participação do preço do produto importado na composição do custo total do produto revendido, base sobre a qual se aplica o preço de revenda e a margem de lucro presumida. Segundo, trata-se de modelo em harmonia com as diretrizes internacionais, estabelecidas com sob a égide do princípio do arm's length. ...".

Demais de todos os argumentos expendidos acima, foi aprovada a Súmula CARF nº 115 que assim dispõe:

A sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000.

METODOLOGIA DO CÁLCULO DO PREÇO PRATICADO (FOB x CIF)

A irresignação calcada na inclusão dos valores despendidos a título de frete, seguro e tributos sobre a importação no cálculo do preço praticado também não merece provimento, sendo pertinente transcrevermos mais alguns excertos do voto proferido pelo Conselheiro André Mendes Moura, condutor do Acórdão nº. 9101-002.446, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, prolatado no dia 21 de setembro de 2016, que aborda tal questão com precisão:

“Para discorrer sobre a matéria indevida inclusão de fretes, seguros e impostos no preço praticado, cabe transcrever a redação do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, caput e § 6º, dada antes da alteração promovida pela Lei nº 12.715, de 2012, transcrito na sequência:

“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: [...]

II – Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL: [...]

III – Método do Custo de Produção mais Lucro CPL: [...]

(...)

§ 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”.

Primeira constatação é que a comparabilidade é o valor principal a ser tutelado na matéria atinente aos preços de transferência.

E, recusar a aplicação da comparabilidade é o mesmo que ignorar o princípio do arm's length. A operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. E, quanto ao caso em análise, concernente aos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, só dois mecanismos podem ser seguidos: (1) incluindo-se na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, ou (2) excluindo-se na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Precisamente nesse contexto se justifica a existência do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, porque apresenta um tratamento diferente daquele previsto na regra geral para a apuração do custo contábil pelo art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

“Art. 13 – O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o

estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo”.

Não há coincidência na construção do sistema de tributação.

*Como regra geral de dedutibilidade, incluem-se os **de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.***

*Por isso, a legislação de preços de transferência, para buscar um parâmetro de comparação adequado entre preço praticado e preço parâmetro, teve que expressamente se manifestar, por meio do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, para esclarecer que a regra geral de dedutibilidade não seria aplicável. Ou seja, para fins de apuração do preço de transferência, os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação **não são dedutíveis**, devendo integrar o custo.*

Portanto, como se pode observar, a redação do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996 consagra o mecanismo de inclusão, na apuração dos preços praticado e parâmetro, dos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Inclusive, a IN SRF nº 243, de 2002, não vacila sobre o entendimento:

“Art. 4º (...)

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação”.

Em suma, sob a égide do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não restam dúvidas sobre o assunto: integram o custo (apuração do preço praticado), para efeito de dedutibilidade (registra-se a exceção à regra geral disposta no art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

E não há que se falar que a nova redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, teria alterado tal entendimento.

*Pelo contrário, confirmou que a **comparabilidade** sempre foi o valor principal a ser tutelado. Basta observar nova redação dada ao § 6º em debate, e ao novel § 6ºA:*

“§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido

contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

I – não vinculadas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II – que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

Primeiro, ao se revogar a redação antiga do § 6º, elimina-se a restrição colocada ao preço praticado aplicável sobre a regra de dedutibilidade geral do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Ou seja, passa-se a permitir a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na apuração do preço praticado. Ou seja, os dispêndios voltam a seguir a regra geral e passam a ser dedutíveis.

E, na mesma medida, com a nova redação do § 6º e o novo § 6ºA, determina-se que na apuração do preço parâmetro pelo método PRL, não serão mais considerados os valores de frete, seguro (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos na importação na apuração do preço praticado.

*Ora, no ordenamento anterior à redação da Lei nº 12.715, de 2012, o § 6º dirigia-se ao **preço praticado**, e estabelecia exceção à regra geral de dedutibilidade, determinando pela inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação, vez que, na determinação do preço parâmetro, tais dispêndios eram considerados.*

Como já dito, a comparabilidade se operava mediante o mecanismo de inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na determinação dos preços praticado e preço parâmetro.

*Por sua vez, com a redação da Lei nº 12.715, de 2012, operacionalizou-se caminho diverso. O § 6º e § 6ºA dirigem-se ao **preço parâmetro**. Revoga-se a restrição à regra de dedutibilidade geral (art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), ou seja, na determinação do preço praticado passa a ser permitida a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação. E, precisamente por isso, a nova redação do § 6º e § 6ºA determina que passam a não integrar a apuração do preço parâmetro os valores de frete, seguro e tributos na importação. **A comparabilidade passa a ser operada mediante o outro mecanismo: a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na determinação dos preços praticado e preço parâmetro.***

Preservada, portanto, a comparabilidade entre os preços parâmetro e praticado.

*Pelos fundamentos apresentados, voto no sentido de **negar** provimento ao recurso da Contribuinte a respeito da matéria*

indevida inclusão de fretes, seguros e impostos no preço praticado”.

A recorrente argúi:

- quanto à aplicação do valor FOB ou CIF, aduziu a recorrente que "em detrimento do raciocínio ... delineado, o acórdão infirma que a legislação de preços de transferência, para buscar um parâmetro de comparação adequado entre o preço praticado e preço parâmetro, teve expressamente se manifestar, por meio do §6º do art. 18, da Lei n. 9.430/96, para esclarecer que a regra geral de dedutibilidade não seria aplicável”;

- também que "a decisão *a quo*, entretanto, se eximiu de explicar seu raciocínio, porquanto a interpretação da norma ora combatida (seja a literal ou sistemática) é aquela empregada pela recorrente”.

Não se vislumbra que não tenha sido explicado o raciocínio no voto condutor da decisão recorrida.

Na decisão recorrida, que cita o raciocínio desenvolvido pelo Cons. André Mendes de Moura no Acórdão n.º. 9101-002.446, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, prolatado no dia 21 de setembro de 2016, está clara a interpretação dada à legislação, no sentido da "inclusão dos valores despendidos a título de frete, seguro e tributos sobre a importação no cálculo do preço praticado".

APLICAÇÃO PONDERADA DOS PRL20 E PRL60 PARA O MESMO BEM IMPORTADO

Nos casos em que a fiscalização identificou que um bem importado foi tanto revendido quanto utilizado como insumo, utilizou-se a aplicação ponderada dos PRL20 e PRL60, sendo pertinente relembrarmos um quadro exposto no termo de Verificação fiscal:

Código do Produto	PRL com margem de 20%		PRL com margem de 60%		Quantidade Total realizada (a+c)	Preço Parâmetro Médio Ponderado
	Qtde. revenda(a)	Preço Parâmetro(b)	Qtde. Consumo (c)	Preço Parâmetro(d)		
0012190811	150,00	37,2679	41.028,00	18,2275	41.178,00	18,2969

$$\text{Fórmula: Preço Parâmetro Médio Ponderado} = \frac{(a*b + c*d)}{(a+c)}$$

Em sua peça defensiva, o Impugnante aduz que inexistiria base legal para tal procedimento adotado pela fiscalização, no ano-calendário de 2011.

Em relação a tal matéria (possibilidade de apuração do preço parâmetro pela média ponderada dos PRL20 e PRL60), a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação exarou a Solução de Consulta Interna n.º. 30/2008, estabelecendo o entendimento vinculante a ser adotado pelos servidores da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Reproduz-se tal entendimento:

“7. O cerne da questão está na aplicação do § 2º do art. 4º da Instrução Normativa SRF n.º 243, de 2002. Este dispositivo normativo apresenta o seguinte conteúdo:

“Normas Comuns aos Custos na Importação

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que

tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam o art. 8º, a alínea "b" do inciso IV do art. 12 e o art. 13.

§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

(...)"

8. Nota-se que, a prevalecer a tese de que o PRL consiste em dois métodos distintos, a pessoa jurídica poderia proceder a algum tipo de planejamento tributário, utilizando-se do benefício de escolher, como dedutível, o maior valor apurado, podendo desconsiderar, assim, toda a apuração do preço parâmetro com base no PRL, com margem majorada de 60% e de maior ajuste potencial. Conseqüentemente, assim procedendo, os valores apurados, via margem de 60%, estariam fora do cálculo da média aritmética ponderada.

9. Para dirimir esta dúvida, deve-se, então, analisar a base legal do § 2º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002. Esta normativa tem como base o § 1º conjugado com o § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, que assim dispõe:

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

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

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

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

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

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

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

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

§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

§ 2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

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

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

§ 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.

§ 7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo.

§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou

assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.

10. Observa-se que o caput do art. 18 subdivide os métodos de apuração dos preços de transferência em três incisos: I - Método dos Preços Independentes Comparados – PIC; II - Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL e III - Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL. Não havendo, em relação aos métodos de apuração, outras subdivisões.

11. Da mesma forma, as condicionantes, para o uso dos métodos, estabelecidas nos parágrafos seguintes, estão correlacionadas a cada um dos incisos. Assim, a condição, fixada no § 1º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, também presente no § 2º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, de que “as médias aritméticas dos preços e o custo médio de produção deverão ser calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos, consistentemente, durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos”, está relacionada diretamente a cada inciso – I (PIC), II (PRL) e III (CPL) –, portanto a cada método.

12. Do mesmo modo se apresenta o § 3º, de que para o método PRL (inciso II) somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados. Mais uma vez, esta condição exclusiva para o método PRL não distingue especificidade para a margem de vinte por cento ou sessenta por cento.

13. E, por último, chega-se ao § 4º, em que na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado. Nesse parágrafo, já está subentendido que, para o legislador, cada método está correlacionado a cada inciso do caput.

14. Enfim, tendo em vista a redação do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, pode-se chegar a interpretação alcançada pelo § 2º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, de que ao se eleger um método, seja ele o PIC, o PRL e o CPL, para se calcular média aritmética ponderada dos preços parâmetros, este deverá ser por todo o período de apuração do imposto de renda.

15. Assim, se o PRL for o método eleito para se apurar o preço parâmetro de determinado insumo importado de empresa vinculada, este método deverá permanentemente ser adotado para efeito do cálculo do preço parâmetro médio ponderado durante todo o período anual de apuração. Da mesma forma se aplica ao PIC e ao CPL. Na hipótese de utilização do cálculo do preço parâmetro, para um mesmo insumo importado, de mais de um método, cabe a prerrogativa de se considerar dedutível o maior valor apurado.

16. O mesmo raciocínio, posto no item anterior, deverá ser aplicado nas hipóteses em questão da presente consulta. Nos

casos em que os insumos importados de pessoas vinculadas são aplicados em parte no processo produtivo e em parte são revendidos, ao se eleger o PRL como método de apuração, o preço médio ponderado do período será o resultante da aplicação do método PRL, com margem de vinte por cento, na hipótese de revenda, e do método PRL, com margem de sessenta por cento, na hipótese dos insumos aplicados na produção. Esse será o preço médio ponderado do método PRL apurado para o período anual a ser comparado com os outros dois métodos de apuração (PIC e CPL).

17. Idêntica metodologia será aplicada na apuração do preço médio ponderado do PRL, relatada nos dois itens anteriores, na hipótese, ressalta-se que não está mencionada na presente consulta, a qual determinado insumo importado é aplicado na produção de diversos bens finais, podendo gerar preços parâmetros distintos para cada bem final envolvido”.

Assim, tendo o contribuinte optado pelo Método PRL, o insumo importado tanto revendido quanto utilizado como insumo deve ter seu preço parâmetro calculado com base na média ponderada dos preços parâmetros calculados pelos Métodos PRL20 e PRL60.

Acrescente-se que, ainda no tocante à possibilidade de cálculo do preço parâmetro com base na média ponderada dos preços parâmetro calculados pelos PRL20 e PRL60, entendo ser irretocável a análise explicitada pelo Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, no Acórdão 1302-002.128, que guarda consonância com o teor da SCI COSIT nº. 30/2008. Transcreve-se alguns excertos relevantes deste acórdão:

“Neste ponto a recorrente aponta que ocorreram situações em que a mesma matéria-prima por ela importada foi empregada na produção de mais de um produto ou era destinada à produção e revenda, sendo que o Fisco para obter um preço-parâmetro único, conforme exigido pela legislação, aplicou uma média ponderada aos preços encontrados, com vistas a determinar um preço-parâmetro único.

Alega que não existe previsão legal para o procedimento da fiscalização e que a autoridade fiscal deveria ter considerado o resultado mais benéfico ao contribuinte, ou seja, se um mesmo produto poderia ser submetido ao PRL20 e ao PRL60, o contribuinte teria direito a utilizar o menor valor encontrado.

Sustenta que o art. 12 da IN SRF nº 243/2002 não serve para fundamentar o procedimento fiscal, pois este prevê a aplicação de média ponderada com relação ao preço de revenda efetivamente adotado pelo contribuinte em relação a um mesmo produto final.

O acórdão recorrido assim enfrentou as alegações da recorrente sobre a matéria:

“Da utilização da média ponderada no método PRL60

Nos casos em que uma mesma matéria-prima importada de vinculada foi utilizada na produção de mais de um produto para venda, a fiscalização calculou um preço-parâmetro para cada produto (preços-parâmetro intermediários) e para

chegar num preço-parâmetro único (preço-parâmetro final), para comparação com o preço praticado na importação, calculou a média ponderada desses preços-parâmetro intermediários.

A fiscalização apenas se expressou de forma inadequada, no sentido de que teria encontrado uma “solução” para essa situação, levando a contribuinte a crer que esse procedimento não teria base legal.

Equivoca-se a impugnante, pois assim dispõe o artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, in verbis:

“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:

(...)” (grifei).

O caso em tela (uma mesma matéria-prima utilizada na produção de mais de um produto) é um caso particular de uma situação mais geral (além de a matéria-prima ser utilizada na produção de mais de um produto, também é simplesmente revendida), para a qual a COSIT (Coordenação-Geral de Tributação) definiu a solução, através da SCI Cosit nº 30, de 30/07/2008, sintetizada na seguinte ementa:

“Nos casos em que os insumos importados de pessoas vinculadas são aplicados em parte no processo produtivo e em parte são revendidos, ao se eleger o PRL como método de apuração, o preço médio ponderado do período será o resultante da aplicação do método PRL, com margem de vinte por cento, na hipótese de revenda, e do método PRL, com margem de sessenta por cento, na hipótese dos insumos aplicados na produção.

Esse será o preço médio ponderado do método PRL apurado para o período anual a ser comparado com os outros dois métodos de apuração (PIC e CPL)”.

Em resumo, na hipótese de um mesmo bem importado ser revendido e aplicado na produção de um ou mais produtos, ou na hipótese de o bem importado ser submetido a diferentes processos produtivos (como no caso em tela), o preço-parâmetro final será a média ponderada dos valores encontrados mediante a aplicação do método PRL, de acordo com suas respectivas destinações”.

Não tenho reparos à decisão recorrida neste ponto.

Com efeito o art. 12 da IN SRF nº 243/2002, se não prevê explicitamente a hipótese aqui discutida, serve claramente como

fundamento para a definição do preço-parâmetro (médio ponderado), quando existam situações em que se aplica o método PRL 20 para parte dos insumos e o PRL60 para outra parte.

Tal solução utilizada pela fiscalização, com amparo na orientação contida na Solução de Consulta Interna da Cosit, se afigura como a fórmula razoável e compatível com as demais normas que orientam a definição do preço parâmetro.

A recorrente alega que na inexistência de uma previsão legal específica, deveria ser adotado o maior preço-parâmetro apurado, de forma a favorecê-la, mas tal pretensão também não tem previsão legal.

Assim, entendo, como já dito, que a fórmula da média ponderada entre os dois métodos (PRL20 e PRL60) é aquela que se afigura mais razoável e compatível com o sistema.

Este colegiado já enfrentou situação similar, ao proferir o Acórdão nº 1302-001.628, Relator o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, tendo considerado correta a aplicação do PRL ponderado, conforme se extrai de sua ementa, verbis:

“PRL PONDERADO. LEGALIDADE.

O art. 18, II, da Lei 9.430/96 determina que o preço-parâmetro seja a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, o que não conflita com o “PRL ponderado” que resultou da média ponderada dos preços em função da quantidade consumida/vendida em cada operação, seja PRL 20 quando revendido como mercadoria, seja PRL 60 quando insumo de produto vendido. A média aritmética dos preços de revenda pode ser a ponderada em função das quantidades consumidas em cada operação, aliás, o que não pode é ser a média aritmética simples dos preços de revenda, pois, se assim, fosse, estaria prejudicado todo o controle de preços de transferência”.

Em face do exposto, rejeito a alegação da recorrente e voto por manter os valores apurados pela fiscalização com base na média ponderada do PRL”.

No recurso voluntário é alegado:

- no que tange à forma de apuração do preço quando o mesmo produto se destina às finalidades de industrialização e revenda (PRL 60% e PRL 20%), foi utilizada corretamente a regra do parágrafo segundo, do artigo 4º da Instrução Normativa n. 243/02;

- "a este respeito, cumpre ressaltar que regra do cálculo do preço parâmetro médio adveio somente com a publicação da Lei n. 12.715/12";

- "a norma utilizada pela autoridade fiscal para imputar o cometimento de infração por parte da recorrente somente passou a produzir efeitos em momento posterior ao fato gerador".

A recorrente insurge-se contra a aplicação ponderada dos métodos PRL, em especial no tocante a que tal forma de apuração do preço parâmetro só foi instituída

posteriormente ao período a que se refere o auto de infração e, portanto, a norma utilizada como fundamento no acórdão recorrido não teria base legal.

Ocorre que, como bem demonstrado, a interpretação do disposto no artigo 4º, § 2º, da IN SRF nº 243/2002, feita pela recorrente, é diferente daquela dada pela Receita Federal e utilizada na decisão recorrida e, ainda, contida nos acórdãos trazidos como referência, cujos fundamentos aqui também são adotados.

Conclusão.

Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar