



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

Processo n° 16561.720196/2012-89
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.782 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de março de 2015
Matéria IRPJ/PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE COM BASE NA IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a argüição de ilegalidade na IN SRF n° 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 PRL60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DESCONSIDERAÇÃO. MÉTODO PIC.

Verificados equívocos na apuração do preço de transferência por parte do contribuinte, a autoridade fiscal deve refazer o procedimento mediante um dos métodos determinados na legislação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES PRODUTO A PRODUTO.

Os ajustes de preços de transferência devem ser apurados para cada produto. Eventual ajuste a maior de um determinado produto não pode ser utilizado para compensar ajustes a menor relativos a outros produtos.

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

Em decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos

os valores correspondentes a frete e seguro cujo ônus tenha sido do importador.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano calendário: 2008

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros deste colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rêgo, Valmir Sandri, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata os presentes autos de lançamentos de ofício que exigem da empresa ora recorrente, acima epigrafada, as seguintes exações: IRPJ (R\$ 4.088.757,42 e, CSLL R\$ 1.480.592,67, valores acrescidos da multa (75%) e juros de mora.

A infração apurada decorreu da verificação da dedutibilidade de custos dos bens importados em operações praticadas com pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas à fiscalizada.

No Termo de Constatação Fiscal (TCF, fls. 2565/2583), há o detalhamento de todos os procedimentos de auditoria e de intimações relativamente à verificação de preços de transferência, notadamente quanto aos arquivos óticos e planilhas apresentadas pela fiscalizada, desde o Termo de Início de Fiscalização, de 08/02/2012 (fls. 2/3) até o final do procedimento em 26/03/2013 (fls. 2564).

Informa a autoridade no TCF que, em julho de 2012, a fiscalizada apresentou versão dos arquivos digitais, com a padronização dos códigos para peças, catálogos de automóveis e unidades de medida, conforme solicitado.

Dado que a empresa, originalmente, apura o cálculo dos preços de transferência por automóvel (motorização/chassi), a fiscalização esclarece que os milhares de veículos idênticos (com as mesmas características) foram classificados por “catálogo”. Cada catálogo corresponde ao conjunto de veículos, com características idênticas, transacionado no período (importações de vinculadas e respectivas vendas). Esse catálogo recebeu codificação única e específica, no intuito de que fosse possível calcular os valores relativos aos preços de transferência, nos termos da legislação vigente (médias ponderadas).

A autoridade autuante enfatizou o grande volume de dados produzido pela empresa, com milhões de registros em diversos arquivos, em razão do seu porte e da atividade desempenhada, pois cada veículo possui milhares de componentes.

Destaca a fiscalização que foram realizadas diversas reuniões com a fiscalizada, para ajuste das informações relativas aos dados apresentados e para verificar a conversão da base original da empresa que controla os automóveis individualmente por meio do número dos chassis com os agrupamentos por modelo, denominados catálogos, que seriam necessários para o cálculo da sistemática exigida pela legislação de preços de transferência, que trabalha com o conceito de médias ponderadas.

Relata a fiscalização que, em 20 de março de 2013, a fiscalizada, após diversas análises solicitadas, identificou problemas nas conversões dos chassis de alguns catálogos e, em razão disso, solicitou a retificação dos arquivos anteriormente entregues e certificados, para que as quantidades passíveis de ajuste no ano calendário fossem alteradas, de acordo com a real movimentação e emissão de notas fiscais da empresa (doc. 028). Para tanto, a fiscalizada entregou aos auditores três conjuntos de documentos, como suporte para as retificações: a) 26 planilhas em Excel contendo detalhes por chassi dos códigos e catálogos

sujeitos a ajuste, conforme solicitado pela fiscalização (doc. 029); b) quantidades dos catálogos para ajuste TP 2008 (doc. 030); e c) Ajustes Fiscalização novas quantidades (doc 031).

A fiscalização informa que esses documentos foram aceitos e passaram a integrar a base de dados, na qualidade de informações retificadoras, e foram efetivamente utilizados para os cálculos dos ajustes a título de preços de transferência.

Da apuração dos preços e respectivos ajustes Método PRL

A Fiscalização, conforme impõe o § 4º do art. 4º da IN SRF n. 243/02, nos termos já expostos, trabalhou com o Custo de Importação CIF, ou seja, os valores do frete e do seguro, suportados pelo importador, foram incluídos no cálculo. O Preço Praticado por item, conforme disposto nas planilhas de cálculo, foi apurado por meio da divisão do total (CIF + Imposto de Importação + Estoque Inicial, em reais) do item pela quantidade (Estoque Inicial + Importações) deste, de acordo com o disposto nos parágrafos 2º e 3º do art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002:

Dos cálculos e ajustes realizados pela fiscalizada e pela fiscalização

Após a análise dos dados fornecidos pela fiscalizada, a fiscalização selecionou, de acordo com os métodos previstos na legislação, os produtos passíveis de ajuste para fins de preços de transferência.

Para todos os cálculos, foi levada em consideração a Margem de Divergência prevista no art. 38 da IN SRF nº 243, de 2002, de 5% (cinco por cento).

Os itens com ajuste de preço de transferência estão, então, identificados no demonstrativo do TCF;

A fiscalização esclarece que os itens ali sujeitos ao método Preços Independentes Comparados (PIC) referem-se às compras no mercado doméstico realizadas pela própria empresa, para o item em questão, cujas informações e cálculos foram realizados com base nos arquivos da fiscalizada ou às importações realizadas de empresas não vinculadas, cujas informações e cálculos foram realizados com base nos arquivos da própria fiscalizada;

Observa a fiscalização que as quantidades ajustadas para os catálogos de veículos (códigos com quatro dígitos, que representam os maiores ajustes individuais) baseiam-se nos dados informados pela própria fiscalizada, conforme planilhas entregues e anexas a este processo, sendo, portanto, incontroversas quanto ao cálculo e metodologia de agrupamento;

Segundo a fiscalização, o demonstrativo antes referido indica as quantidades ajustadas, nos termos da legislação (itens presentes no estoque inicial e itens importados de vinculadas, conforme consumo do ano calendário sob fiscalização), os preços apurados e os valores sujeitos a ajuste, com base em informações e dados apresentados pela própria fiscalizada;

Afirma a autoridade fiscal que os critérios do art. 6º da IN SRF nº 243, de 2002, foram seguidos;

Valor passível de ajuste

A partir da tabela apresentada, com as Importações de Vinculadas Consumidas, o total passível de ajuste para o ano calendário sob fiscalização foi de R\$ 86.654.933,23. Considerando que a fiscalizada efetuou ajustes espontâneos a título de preços

de transferência, relativos às operações de importação, conforme memórias de cálculo apresentadas e anexas a este processo, bem como informado na Ficha 09A, item 10 e Fichas 32/33 da DIPJ AC 2008, no valor total de R\$ 57.394.699,81, o montante a ser considerado, já descontados os ajustes espontâneos, foi de R\$ 29.260.233,42.

Esclarece a fiscalização que, a título de exclusão do lucro real de dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica, até o limite do lucro real e da base de cálculo da CSLL antes da própria exclusão, nos termos dos artigos 18 e 19 da Lei nº 11.196, de 2005, foi deduzido do ajuste o valor de R\$ 5.758.762,46, referente à parcela não utilizada no período. Esse montante é o resultado entre a diferença apurada e informada ao MCT a título de incentivo tecnológico, de R\$ 171.768.289,81 e o valor originalmente utilizado na DIPJ, Ficha 09, Linha 65, de R\$ 166.009.527,35, que representava o limite do valor tributável.

Dessa forma, segue a autoridade fiscal, o total efetivamente passível de ajuste ao lucro líquido, apurado de acordo com a sistemática de preços de transferência, é de R\$ 23.501.470,96 (R\$ 86.654.933,23 R\$ 57.394.699,81 R\$ 5.758.762,46).

Da retificação do LALUR

Consta que, por força da autuação, a fiscalizada foi intimada a proceder às retificações necessárias no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.

A apuração do IRPJ e da CSLL se deu com base no lucro anual.

O enquadramento legal pode ser visto no campo específico de cada lançamento.

Impugnação

Inconformado com a autuação, o interessado, por meio da peça de fls. 3537/3550, alegou, em síntese:

NULIDADES

Da desconsideração dos métodos e formas adotados pela impugnante

6.1 que o auditor-fiscal limitou-se a elaborar uma planilha com todos os itens, por ele considerados sujeitos a ajuste, na qual menciona o método de apuração, por ele adotado, que, em alguns casos, é diferente do método empregado pela impugnante, sem justificar o motivo do afastamento do método por ela adotado;

6.2 que, conforme consta do Termo de Constatação Fiscal, para o ano sob fiscalização, somente empregou os métodos PRL20 e PRL60; no entanto, na planilha elaborada pelo auditor-fiscal, há determinados itens que foram ajustados pelo método PIC, sem qualquer justificativa para a não aplicação do método PRL, escolhido pela impugnante;

6.3 que embora apure o cálculo dos preços de transferência por automóvel (motorização/chassi), informação que consta do próprio Termo de Constatação Fiscal, o auditor-fiscal agrupou os veículos por catálogo;

6.4 que a forma de apuração eleita pela impugnante motorização/chassi traduz o que é, de fato, relevante em um veículo, enquanto que o agrupamento por catálogo leva em conta acessórios, que não devem ser considerados para fins de apuração do preço de transferência;

6.5 que, em vista disso, havendo fundamento para a forma de apuração eleita pela impugnante motorização/chassi, e sendo a justificativa da apuração feita pelo auditor-fiscal a pretensa facilitação da apuração, ficam prejudicados os cálculos dos preços de transferência relativos aos veículos efetuados pela fiscalização;

6.6 que, diante disso, há que ser reconhecida a nulidade da autuação, pois inexistente fundamentação para os ajustes determinados pela fiscalização, em detrimento dos corretos cálculos feitos pela própria impugnante;

Da ampla defesa e do contraditório – ausência de descrição dos fatos

6.7 que o lançamento é nulo por falta de descrição da origem dos ajustes apurados pela fiscalização, em ofensa ao inciso III, do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF);

6.8 que não há justificativa para o afastamento do método PRL em favor do método PIC; em afronta os princípios da ampla defesa e do contraditório;

MÉRITO

Do método PRL – inclusão indevida de frete e seguros

6.9 que os valores de frete e seguro são pagos a terceiros não vinculados, com os quais os preços são negociados dentro de uma economia de mercado, e se o imposto de importação é pago à Secretaria da Receita Federal do Brasil, essas parcelas não devem ser incluídas na apuração dos preços de transferência, conforme doutrina e jurisprudência que cita;

Do Preço de Revenda menos o Lucro PRL 60% Margem de lucro

6.10 que com base nos preços parâmetros encontrados, conforme consta do próprio Termo de Constatação Fiscal, promoveu os ajustes necessários, de acordo com o que expressamente determina a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigo 18, inciso II, alínea "d", item 1;

6.11 que embora o motivo da divergência entre os cálculos elaborados pela impugnante e os cálculos feitos pela fiscalização não conste do Termo de Constatação Fiscal, deduz-se que a divergência pode estar na apuração da "margem de lucro";

6.12 que o procedimento da autoridade lançadora, com base na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, de determinar a proporção do insumo importado no preço de venda do produto acabado e sobre este valor aplicar a margem de lucro de 60%, para a apuração do preço parâmetro, está flagrantemente em desacordo com a literalidade da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigo 18, inciso II, alínea "d", item 1, que expressamente determina que a margem de lucro de sessenta por cento seja calculada sobre o preço de revenda, após deduzido o valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

6.13 que o cálculo correto é da Lei nº 9.430, de 1996, enquanto o cálculo com base na IN SRF nº 243, de 2002, contraria o referido diploma legal, uma vez que não exclui o valor agregado no país;

6.14 que, em primeiro lugar, apura-se o percentual de participação da matéria prima importada no produto acabado, partindo-se do custo da matéria prima importada sobre o custo total do produto acabado; este percentual é aplicado sobre o preço líquido de venda do produto acabado, para se chegar ao valor da participação da matéria prima importada sobre o preço de venda do produto acabado; sobre este valor aplica-se a margem de lucro de 60%; a seguir, subtrai-se do valor da participação da matéria prima importada no preço de venda do produto acabado o valor correspondente à margem de lucro, chegando-se ao preço parâmetro;

6.15 que a forma de cálculo da IN SRF nº 243, de 2002, contrariou o que diz a lei, norma que lhe é superior;

6.16 que há jurisprudência administrativa e doutrina em favor desse entendimento, conforme citações;

6.17 que não há reparo a fazer na forma de cálculo promovida pela impugnante; conseqüentemente, as exigências devem ser canceladas;

CSLL

6.18 que as razões de defesa para a CSLL são as mesmas já expostas para o IRPJ.

A DRJ/RIO DE JANEIRO I, decidiu a matéria por meio do Acórdão 12-60.093, de 25/09/2013, julgando improcedente a impugnação, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2008

NULIDADE. DESCRIÇÃO DOS FATOS.

É válido o auto de infração lavrado por autoridade competente e em consonância com a legislação de regência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DESCONSIDERAÇÃO. MÉTODO PIC.

Verificados equívocos na apuração do preço de transferência por parte do contribuinte, a autoridade fiscal deve refazer o procedimento mediante um dos métodos determinados na legislação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES PRODUTO A PRODUTO.

Os ajustes de preços de transferência devem ser apurados para cada produto. Eventual ajuste a maior de um determinado produto não pode ser utilizado para compensar ajustes a menor relativos a outros produtos.

MÉTODO PRL60%. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

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

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL. PREÇO PARÂMETRO. FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

Na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete e seguro cujos ônus tenham sido do importador.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano calendário: 2008

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

O recurso voluntário é tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

A peça recursal traz as mesmas alegações e fundamentos da inicial (impugnação), com exceção das matérias relativas as nulidades, as quais não foram reeditadas. Passo a análise.

DO MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO/PRL20 E PRL60

Aqui, insurge-se a ora recorrente quanto ao decidido em primeira instância ao considerar equivocada a sua apuração do preço praticado, uma vez que levou em conta apenas os veículos revendidos e não a totalidade dos itens importados. Alega que a legislação fala em "custos dedutíveis" da importação, logo, somente é passível de ajuste a quantidade efetivamente consumida (que saiu do estoque).

Aduz, mais, quanto à apuração do preço de transferência dos veículos, por motorização/chassis e não por catálogo, contrariamente ao sustentado na decisão recorrida, não houve nenhum "acordo técnico" com a fiscalização, que apenas efetuou os cálculos "por catálogo" para atender determinação do auditor-fiscal e não por aceitação ou concordância.

Ressalte-se, que no caso em estudo, constata-se que foram dois os métodos de avaliação de preços de transferência usados pela fiscalização: a) o de Preço de Venda menos o Lucro – nas submodalidades de 20% (PRL 20%) e de 60% (PRL 60%) de margem de lucro; e b) o de Preços Independentes Comparados (PIC).

Constata-se, ainda, que do total de valor a ajustar determinado pela fiscalização (R\$ 86.654.933,23) a quantia de R\$ 86.366.914,16, ou seja, 99,67% são decorrentes da apuração pelo método do PRL 20%, relativo a importação para a revenda de carros, conforme se demonstra às fls. 2544.

Inicialmente, deixar claro, conforme já assentado no voto recorrido, que a apuração do preço de transferência dos veículos por catálogo se deu, em verdade, por imposição legal, vejamos:

No caso, a autuação teve por base a legislação brasileira vigente à época dos fatos, a qual implementa exatamente a regra do artigo 9º do Acordo para evitar a dupla tributação (Tratados Internacionais), na medida em que se aferem os preços de mercado (com relação à importação, segundo os métodos PRL, PIC ou CPL – no caso, o PRL60) e se calculam os ajustes apenas se os preços praticados se afastarem - acima de um certo percentual (margem de divergência) - das condições de mercado, nos termos do caput do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 e dos artigos 5º e 38 da IN SRF nº 243/2002, *in verbis*:

(Lei nº 9.430/96)

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

(...)

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

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

(IN SRF nº 243/2002)

“Art. 5º Após apurados por um dos métodos de importação, os preços a serem utilizados como parâmetro, nos casos de importação de empresas vinculadas, serão comparados com os constantes dos documentos de aquisição.

§ 1º Se o preço praticado na aquisição, pela empresa vinculada domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, decorrente da diferença entre os preços comparados, o valor resultante do excesso de custo, despesas ou encargos, considerado indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, será ajustado contabilmente por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados do patrimônio líquido e a crédito de:

I - conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou II - conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.

(...)

§ 5º Se o preço praticado na aquisição pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, for inferior àquele utilizado como parâmetro, nenhum ajuste com efeito tributário poderá ser efetuado”.

“Art. 38. Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, diverja, em até cinco por cento, para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação ou exportação.

Parágrafo único. Nessa hipótese, nenhum ajuste será exigido da empresa na apuração do imposto de renda, e na base de cálculo da CSLL”.

Com efeito, as regras de preços de transferência, introduzidas no ordenamento jurídico pátrio por meio da já citada Lei nº 9.430, de 1996, objetivam impedir que, por meio de artifícios, rendas que deveriam permanecer no país sejam transferidas para o exterior. Tratando-se de operações de importação de bens, serviços e direitos, tais transferências poderiam se dar por meio de superfaturamento, em que os custos seriam artificialmente majorados. A diferença entre o custo majorado e o que seria incorrido em uma operação sem artificialismos revela o montante da renda que, indevidamente, está sendo remetido ao exterior.

O que, no parágrafo anterior, denominou-se CUSTO INCORRIDO SEM ARTIFICIALISMOS, nada mais é que o PREÇO PARÂMETRO almejado pela lei a partir do estabelecimento de métodos matemáticos.

Repetindo minha convicção para o caso em estudo, em que me filio a linha de pensamento vitoriosa em diversos debate aqui nesta mesma Turma de Julgamento, por exemplo, Acórdão 1301-001.056, Sessão de 02/10/2012, do qual transcrevo a seguir seus fundamentos, como razão de decidir, por entender que suas conclusões definem melhor a matéria.

"Observa-se que, no método em debate (PRL 60), o legislador partiu do preço de revenda para chegar ao custo. Assim, parece razoável que se possa buscar a expressão matemática do preço parâmetro por meio do caminho inverso, isto é, através dos elementos formadores do preço.

Em elevada sintetização, a formação de preços consiste em um processo de acumulação de custos, acrescida de uma margem de lucro. Admitida uma liberdade terminológica, isto é, abandonado o rigor dos conceitos próprios da teoria econômica, pode-se afirmar que o preço praticado por determinada unidade produtiva resulta da soma dos custos totais incorridos no processo produtivo, incluídos aí a remuneração dos fatores de produção (valor agregado), acrescidos de uma margem de lucro.

A grosso modo, o preço de venda (PV) de um determinado produto poderia ser assim determinado: $PV = \text{custo de importação dos insumos} + \text{custo incorrido no processo produtivo (remuneração de fatores = valor agregado)} + \text{impostos, descontos incondicionais, comissões, etc. (despesas fixas e variáveis)} + \text{margem de lucro}$.

No caso da aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro o insumo importado utilizado no processo produtivo, o preço parâmetro representa o custo de importação livre dos elementos previstos na lei como integrantes do preço de revenda. Daí que se considera esse preço de revenda diminuído dos descontos incondicionais; dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; das comissões e corretagens pagas; da margem de lucro fixada pela lei (60% sobre o preço de revenda após deduzidos os descontos incondicionais, os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas e as comissões e corretagens pagas); e do valor agregado do país.

Expressando matematicamente esta primeira análise, teríamos:

$$PP = PR - C/D - ML (PR - C/D) - VA$$

Onde:

$PP \equiv$ Preço Parâmetro;

C/D = Custos e Despesas previstos na lei;

ML = Margem de Lucro

VA = Valor Agregado

Considerando “PR – C/D” como Preço Líquido de Revenda (PLV), teríamos:

$$PP = PLV - ML (PLV) - VA$$

Vê-se, pois, que, na metodologia do PRL, a determinação do preço parâmetro parte do preço de revenda para, excluindo os elementos formadores deste mesmo preço (custos e despesas incorridos; margem de lucro; e valor agregado) chegar ao valor de comparação estipulado pela lei.

Noutra vertente, utilizando-se a mesma nomenclatura acima, o preço parâmetro também poderia ser expresso da seguinte forma:

$$PP = PLV - ML (PLV - VA)$$

ou

$$PP = PLV - ML (PLV) + ML (VA)$$

Note-se que, neste caso, o preço de comparação (preço parâmetro), que deveria representar o preço de revenda diminuído dos seus elementos formadores, passa a ser o preço de revenda diminuído dos custos e despesas incorridos e da margem de lucro incidente sobre ele, porém, acrescido da margem de lucro incidente sobre o valor agregado, o que, à evidência, revela artificialismo na sua determinação e desvio em relação ao pretendido pela lei.

Como reforço à interpretação aqui expendida, segue, abaixo, pronunciamento do Ilustre Conselheiro Leonardo Andrade do Couto (acórdão nº 1102-00.610, de 23 de novembro de 2011), que, escudando-se em estudo feito pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, naquilo que importa reproduzir, assinalou:

[...]

Em recente trabalho sobre o tema, a PGFN justifica o porquê da apuração nos termos supra estipulados em detrimento à sistemática suscitada pelo sujeito passivo, e esclarece que pela leitura do art. 18, da Lei nº 9.430/96 já se poderia chegar a essa conclusão:

É importante ressaltar, nesse passo, que a fórmula mencionada pode ser extraída da leitura do art. 18 da Lei nº 9.430/96, considerando a falta de clareza na redação do item I do inciso II, in verbis:

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

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

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

agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

De fato, é possível interpretar o texto legal no sentido de que o parâmetro seria obtido a partir da “média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos (i) dos descontos incondicionais concedidos, (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, (iii) das comissões e corretagens pagas, (iv) da margem de lucro de sessenta por cento, e (v) do valor agregado no País”.

A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente “sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores”. Nesse sentido, vale transcrever as observações de Ricardo Marozzi Gregório acerca da falta de clareza do texto legal:

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

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

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

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA.$ 1

Nessa linha de raciocínio, nota-se que a expressão “do valor agregado” se refere ao termo “diminuídos” (inciso II), e não à palavra “deduzidos” (item 1 da alínea d). Como apontado no trecho citado, cuida-se de técnica redacional inapropriada, voltada a evitar a inclusão de mais uma alínea no inciso II do art. 18, hipótese que se visualiza abaixo:

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

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

c) *das comissões e corretagens pagas;*

d) *da margem de lucro de:*

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

e) *e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.*

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

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

ou

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

...

Em resumo, é necessário deixar claro que a interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL60, o que denota que não há uma única fórmula “pronta e acabada” no diploma legal. Assim como em qualquer texto, a interpretação da Lei nº 9.430/96 é plurívoca, o que dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa.

Não resta dúvida de que a Instrução Normativa 243/2002 revela interpretação distinta da que foi feita pela a que lhe antecedeu (Instrução Normativa SRF nº 32, de 2001), mas isso não autoriza a conclusão de que a interpretação anterior estava em conformidade com a lei e a atual representou inovação. Ao contrário, como anteriormente demonstrado, a interpretação trazida pela Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, é a que melhor traduz os comandos estampados no art. 18 da Lei nº 9.430/96, vez que revela com maior precisão o objetivo almejado pelo referido diploma legal.

No que diz respeito à proporcionalização, a questão é de ordem puramente matemática (e não jurídica), que empresta maior exatidão na determinação do preço parâmetro.

Tratando-se de comparação de custos (CUSTO LEGAL/PREÇO PARÂMETRO X CUSTO APROPRIADO), resta evidente que eu não posso confrontar o custo do insumo (PARTE DO PRODUTO) com o custo total do produto.

Ademais, a proporcionalização em comento produz a exclusão *in totum* do valor agregado, permitindo, assim, a explicitação mais adequada do preço parâmetro.

A alegada “*majoração (indevida) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*”, logicamente, é mera decorrência de exercício interpretativo das disposições do art. 18 da Lei nº 9.430/96, que, afastando os preceitos da Instrução Normativa nº 243/2002, revelou alternativa matemática mais favorável para a determinação do ajuste exigido pela legislação de regência.

O fato de a exposição de motivos da Medida Provisória nº 478, de 2009, assinalar que grande parte da legislação relativa a preços de transferência encontra-se baseada em normas complementares não autoriza concluir que referida Medida pretendeu corrigir ilegalidades da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

O objetivo, a bem da verdade, foi, nos exatos termos ali expressos, “*reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado*”.

Resta evidente que a inclusão da fórmula de determinação do preço parâmetro sob discussão em dispositivo com força de lei, a exemplo do que fez a Medida Provisória nº 563, de 03 de abril de 2012, atual Lei nº 12.715, de 2012, contribui para a redução dos litígios, mas, como dito, isto não significa dizer que a interpretação trazida pela norma complementar editada pela Receita Federal inovou em relação ao comando legal da qual ela emergiu. Em sentido contrário, tem-se que a contemplação em referência reafirma a procedência da interpretação infralegal, vez que representa absoluta convergência com o objetivo almejado pelas regras de preços de transferência.

Cabe destacar que, não obstante a reprodução da metodologia trazida pela Instrução Normativa 243/2002, tanto a Medida Provisória nº 478, como a de nº 563, não trataram exclusivamente desta matéria (metodologia do cálculo do preço parâmetro), eis que promoveram, fundamentalmente, alteração na margem de lucro.

Releva notar que os efeitos econômicos decorrentes da aplicação do método PRL 60, residem, essencialmente, na fixação, **pela lei**, da margem de lucro de 60%, matéria em relação a qual, ao menos em seara administrativa, a autoridade julgadora não pode se desviar do estabelecido em lei.

A Medida Provisória nº 563/2012 (Lei nº 12.715, de 2012), ao reproduzir a metodologia estampada na Instrução Normativa 243/2002, joga por terra o argumento de que referida norma complementar viola o princípio “*arm's length*” e reafirma o reverberado por densa doutrina no sentido de que, visto pela ótica econômica, o fator negativo do método PRL 60 repousa na margem de lucro de 60%, considerada excessiva se comparada a aplicável aos casos de importação para revenda (20%).

Aqui, não se está negando eventuais efeitos negativos, do ponto de vista econômico, da fórmula estampada na IN 243, mas, apenas, destacando que ela retrata de forma fiel o estabelecido pela lei de regência.

Concluiu, assim, o Colegiado, no sentido de que a expressão matemática extraída das disposições da IN 243 é a que otimiza o pretendido pelas normas de preços de transferência, eis que: i) matematicamente, preserva uma margem de lucro mínima, no patamar fixado pela lei (60%); ii) possibilita o ajuste tomando por base o insumo importado, e não o valor total do produto dele decorrente; iii) exclui integralmente o valor agregado, permitindo a explicitação do preço parâmetro livre

de qualquer artificialismo; e iv) em que pese eventuais distorções econômicas no âmbito em que é aplicada (empresas submetidas ao controle), alcança o objetivo pretendido pelas normas de preços de transferência."

Demais, corroborando o quanto anteriormente exposto e, salientando que a legislação específica trabalha com o conceito de média ponderada, conforme assente no § único do art. 6º, da IN SRF 243, de 2002, à época dos fatos, *in verbis*:

Art. 6º. Para efeito de determinação do preço parâmetro com base nos métodos de que tratam os arts. 8º e 12, preliminarmente à comparação, os preços apurados serão multiplicados pelas quantidades relativas à respectiva operação e os resultados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o valor médio ponderado do preço a ser comparado com aquele registrado em custo, computado em conta de resultado pela empresa.

Parágrafo único. Para efeito de comparação, o preço médio ponderado dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, será apurado considerando-se as quantidades e valores correspondentes a todas as operações de compras praticadas durante o período de apuração sob exame.

Vê-se, então, que a comparação deve ser feita com todas as importações feitas no período, e não pelo cotejamento do preço de aquisição de um determinado veículo com o preço de revenda desse mesmo veículo no mercado interno, como equivocadamente fez a empresa ora recorrente.

Nesta linha de pensar, entendo que descabe falar em ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, na situação em que ela estabelece a hipótese em que pode ser aceita a aplicação do PRL20 (situação em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados). No caso, o ato normativo complementou, em absoluta conformidade com o art. 100 do Código Tributário Nacional, a disposição de lei, esclarecendo a amplitude dos termos "revenda" e "produção" por ela utilizados.

Assim, quando a referida Instrução Normativa estabelece que o método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento não pode ser aplicado quando há agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados (parágrafo 9º do art. 12), não inova em relação ao disposto na lei de suporte, apenas explícita, em perfeita consonância com a teoria econômica e contábil, o significado das expressões "produção" e "revenda" utilizados por ela.

Com efeito, na "revenda" o que temos são encargos necessários à comercialização dos bens, serviços ou direitos, que não se agregam ao custo; na "produção", diferentemente, os gastos são incorridos no processo interno de geração de bens por parte da empresa, sendo eles agregados ao custo.

No caso, não se trata de buscar na lei o conceito de "agregação de valor", mas de investigar se nela existe tal elemento como indicador da diferença entre as atividades de PRODUÇÃO e REVENDA.

Não parece restar dúvida de que a Lei nº 9.430, de 1996, ao determinar a exclusão do valor agregado na determinação do preço parâmetro com base no método PRL60, deixa claro que, ressalvadas obviamente as margens de lucro fixadas, este é o elemento de

diferenciação dos métodos, isto é, se existe AGREGAÇÃO DE VALOR AO CUSTO, estamos diante de PRODUÇÃO, se não existe referida agregação, mas, sim, encargos (despesas) de comercialização, trata-se de mera REVENDA.

DO MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL20 e PRL60). DA UTILIZAÇÃO DO VALOR FOB.

Com relação a inclusão do valor do frete, seguros e impostos devidos na importação na apuração do preço parâmetro a ora recorrente entende que o preço praticado não pode incluir tais parcelas, mas tão somente o custo do bem importado. Aduz, em síntese, que por não se tratarem de valores despendidos em aquisição internacional (importação) ou por não haverem sido pagos a pessoa vinculada, os custos com frete, seguros e tributos devidos na importação não se sujeitam aos limites de dedutibilidade previsto pelo artigo 18 da Lei 9.430/96. Cita jurisprudência em favor de sua tese.

Na linha do quanto decidido por maioria de voto desta Turma de Julgamento (Acórdão 1301-001.056, de 02/10/2012) e, para o deslinde desta questão, releva, de início, reproduzir as disposições da Lei nº 9.430, de 1996.

Com efeito, temos (*verbis*):

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

[...]

§ 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.

Como é cediço, o disposto no parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, acima transcrito, há muito disciplina a apropriação de custos na determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas submetidas ao lucro real.

Nesse sentido, assim dispõe o artigo 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;

[...]

O referido dispositivo constitui, inclusive, matriz legal dos artigos 289 e 290 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99).

Não cabe dúvida de que a disposição contida na Lei nº 9.430, de 1996, efetivamente diz respeito ao custo contábil.

Resta claro, também, que a norma em comento tem aplicação genérica, isto é, não diz respeito a um determinado método de determinação de preço parâmetro, mas, sim, à determinação do custo em qualquer dos métodos preconizados no artigo em que se encontra inserida.

Quando se trata de aplicação de métodos de preços de transferência, o cuidado que se deve ter (na consideração ou não do frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do custo de importação) diz respeito a possibilidade de se distorcer os termos da comparação que se pretende empreender.

De fato, a Instrução Normativa nº 38, de 1997, ao tratar das NORMAS COMUNS AOS CUSTOS NA IMPORTAÇÃO, estabeleceu que, na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação poderiam ali ser computados (parágrafo 4º do artigo 4º).

Contudo, é inquestionável que a expressão PODERIA utilizada pelo ato normativo foi direcionada para os métodos dos Preços Independentes Comparados (PIC) e do Custo de Produção mais Lucro (CPL), como devidamente esclarecido em momento posterior pela Instrução Normativa nº 32, de 2001, conforme reprodução abaixo.

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 referidos nesta Seção, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

[...]

§ 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 os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

§ 5º Nos preços apurados com base nos arts. 8º e 13, os valores referidos no parágrafo anterior poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior, desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado para fins de dedutibilidade na tributação do lucro real.

Não se pode olvidar que, para fins de preço de transferência, a comparação entre preço praticado e preço parâmetro deve se dar a partir de grandezas semelhantes. Ora, se os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação são computados na apuração do preço de revenda, e o que se deseja é apurar o preço parâmetro em patamares similares aos mesmos bens ou serviços adquiridos no Brasil e de partes independentes, necessariamente o custo do frete, seguro e os tributos não recuperáveis de importação deverão ser considerados.

A regra, portanto, é a inclusão, na determinação do custo da importação, do frete, seguro e dos tributos devidos na importação.

Dessa forma, entendo que os valores relativos a frete, seguro e imposto de importação devem compor a apuração do preço praticado, uma vez que compõem também o preço parâmetro. Isso porque o § 4º do art. 4º da IN SRF nº 243/2002 reflete o disposto no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso interposto.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator