



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

**Processo n°** 16561.720197/2012-23  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.132 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de março de 2016  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** BAYER S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

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

Não há ilegalidade na IN SRF n° 243/2002, cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção.

MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.

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

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

Processo nº 16561.720197/2012-23  
Acórdão n.º **1402-002.132**

**S1-C4T2**  
Fl. 3.160

---

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LEONARDO DE ANDRADE COUTO, LEONARDO LUIS PAGANO GONCALVES, DEMETRIUS NICHELE MACEI, FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, PAULO MATEUS CICCONE e FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO.

CÓPIA

## Relatório

BAYER S.A. recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 1ª Turma da DRJ São Paulo 01/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

### “DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 2824/2840, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, destinada à verificação do cumprimento obrigações tributárias decorrentes das regras de preços de transferência dos produtos importados no ano-calendário de 2007, constatou-se o seguinte:

### DOS FATOS

Por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, a empresa foi intimada a apresentar, entre outros documentos, arquivos magnéticos com os dados contábeis e fiscais relativos ao ano calendário de 2007 e memórias de cálculos que deram suporte aos valores ajustados pela contribuinte, haja vista que a fiscalizada realizou operações de importações diretas com pessoas vinculadas no exterior, no ano calendário em análise, estando sujeita, portanto, ao controle fiscal do preço de transferência, conforme determina a legislação tributária brasileira.

Tendo sido constatadas divergências nos arquivos magnéticos apresentados, a contribuinte foi intimada a sanar essas divergências e a apresentar as memórias de cálculo, papéis de trabalho e a documentação utilizada como suporte para determinação do preço praticado e para a apuração do preço-parâmetro e valores de ajustes por ela calculados, em relação às operações de importação de pessoas vinculadas, conforme informado na DIPJ/2008 (ano-calendário 2007).

Entre os documentos entregues, constam arquivos digitais com as memórias de cálculo de preços de transferência gravados em CD, que consistiam em diversas planilhas em excel contendo a relação dos produtos importados com seus respectivos códigos, descrições, fornecedores, quantidade de consumo, método de cálculo utilizado, preço praticado, preço-parâmetro, ajuste unitário e ajuste total.

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

A contribuinte foi intimada a apresentar cópia simples das faturas comerciais que embasaram a apuração dos preços-parâmetro com a adoção do método PIC (Preços Independentes Comprados), a informar a quantidade e valor do estoque dos produtos selecionados, e apresentar cópia digitalizada do LALUR (Parte "B"), para os anos-calendário compreendidos entre 2007 e 2009.

## DO DIREITO

Nas importações efetivadas em 2007, sujeitas às regras de preços de transferência, a contribuinte adotou, além do método PIC, o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro).

No entanto, da análise das memórias de cálculo apresentadas, a fiscalização verificou que a contribuinte se utilizou da sistemática prevista na IN SRF nº 32/2001, embora na época da ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, já estivesse vigente a metodologia estabelecida pela IN SRF nº 243/2002.

Destaca a fiscalização que a regulamentação trazida pela IN SRF nº 243/2002 veio detalhar a sistemática de apuração dos preços e margens fundamentadas no valor de revenda dos bens importados, conforme o exigido pela Lei.

E que, em julgamento recente (25/08/2011), a Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, à unanimidade, deu integral provimento ao apelo fazendário para, nos autos do processo nº 2003.61.00.006125-8, reconhecer que o cálculo da IN SRF nº 243/2002 previsto para o método PRL com margem de lucro de 60% (PRL60) coaduna-se com a redação do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

## DO CÁLCULO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA PELA FISCALIZAÇÃO

### Do cálculo do preço praticado nas importações

Foram extraídas do SISCOMEX todas as Declarações de Importação (DIs) registradas pela empresa no ano-calendário de 2007 (Relatório Importação BAYER, doc. 1).

A partir dessa planilha, a fiscalização elaborou o arquivo em ACCESS Importacoes.mdb que contém os dados de importações com cobertura cambial, que foi enviado à contribuinte para que fossem retificadas ou ratificadas as informações ali contidas e preenchidas as colunas referentes ao código identificador adotado para a mercadoria incorporada ao estoque imediatamente após a respectiva importação (código de estoque), se tratava-se de importação de vinculada ou de país com tributação favorecida ou para o ativo imobilizado.

Em resposta à Intimação, a contribuinte analisou as planilhas, ratificou as informações nelas contidas e preencheu a planilha com os códigos de identificação dos produtos. A partir desse arquivo a fiscalização gerou a planilha Importações (doc. 2).

A fiscalização classificou todas as suas importações de vinculadas pelo código do produto e gerou uma planilha resumida (Demonstrativo das importações de vinculadas em 2007, doc. 3).

A seguir, comparou esses resultados com as informações contidas nas planilhas de memórias de cálculo enviadas pela contribuinte. Nos casos de divergência, a fiscalização utilizou as informações do SISCOMEX, que haviam sido ratificadas pela contribuinte.

A partir dos arquivos entregues pela contribuinte, a fiscalização elaborou a tabela Percentual EI + Custo Total CIF + II Importações Vinculadas II (doc. 4).

Tendo em vista o elevado universo de importações de vinculadas, com inúmeros produtos cujos valores e quantidades são insignificantes em relação ao todo importado, foi feita uma seleção dos produtos a serem analisados detalhadamente com base no percentual de participação. Foram selecionados 45 produtos que correspondem a mais de 90% dos custos totais de importação no ano fiscalizado, acrescido de outros produtos descritos na Ficha 32 - Operações com o Exterior - Importações (Saídas de Divisas) da DIPJ/2008, nos quais o contribuinte apurou valores de ajuste nas suas memórias de cálculo.

Não foi efetuado o cálculo para o produto Código 000000000099362184 VIVANZA 20MG (1 CPR, AG), que consta nas memórias de cálculo apresentadas pela contribuinte, pois as importações foram efetuadas sem cobertura cambial, não sujeitas, portanto, às normas de preços de transferência.

A fiscalização notou que, em seus cálculos do preço praticado nos produtos em que foi utilizado o método PIC, a contribuinte deduziu um valor a título de ajuste financeiro.

Ocorre que a possibilidade de tal exclusão cinge-se à verificação da efetiva ocorrência de juros nas operações realizadas a prazo, conforme mencionado na Solução de Consulta COSIT nº 17, de 30/05/2008.

No entanto, analisando-se a documentação apresentada, não restou comprovado que a contribuinte tenha efetivamente incorrido em tais despesas financeiras.

Assim, o custo total de importação de cada produto foi constituído a partir do valor FOB nos produtos em que foi utilizado o método PIC, acrescido dos valores de frete, seguro e Imposto de Importação nos produtos em que foi utilizado o método PRL, com eventuais conversões de unidades de medida.

Para efeito do cálculo da média ponderada dos preços, a fiscalização computou também os valores e as quantidades dos estoques iniciais de cada produto (obtidos nas planilhas enviadas pela contribuinte), conforme determina o § 3º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, e assim obteve o preço praticado para cada item importado.

O cálculo dos preços praticados pode ser visualizado na planilha "Demonstrativo de cálculo dos Preços Praticados" (doc. 5).

#### Do cálculo do preço-parâmetro

#### Do método PIC

A contribuinte apresentou memórias de cálculo utilizando o método PIC para seis itens entre os selecionados. Intimada a apresentar as faturas que embasaram a apuração dos preços praticados, a contribuinte apresentou os documentos correspondentes.

A fiscalização utilizou as informações constantes nas memórias de cálculo da contribuinte, nas quais constam operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, conforme o disposto no artigo 8º da IN SRF nº 243/2002.

O detalhamento dos cálculos dos preços-parâmetro pelo método PIC é mostrado na planilha "Demonstrativo dos cálculos dos preços parâmetro pelo PIC" (doc. 6).

### Do método PRL20

Conforme explicitado no § 9º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, o método PRL com margem de lucro de 20% (PRL20) deve ser aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos itens importados.

A metodologia de cálculo do PRL20 só foi utilizada, portanto, nos casos em que houve simples revenda do mesmo bem importado.

O detalhamento dos cálculos dos preços-parâmetro pelo método PRL20 é mostrado na planilha "Demonstrativo dos cálculos dos preços parâmetro pelo PRL 20" (doc. 7).

### Do método PRL60

Nos casos em que houve agregação de valor e que o produto final vendido não foi o mesmo produto importado, foi adotado o método PRL60 e o preço-parâmetro foi apurado seguindo a metodologia do § 11 do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Nos casos em que determinado insumo importado é aplicado na produção de diversos bens finais, são gerados preços-parâmetro distintos para cada bem final produzido. Desta forma, foi apurado o preço médio ponderado, dividindo-se a somatória dos preços-parâmetro pela quantidade total de insumo importado utilizada na produção.

O detalhamento dos cálculos dos preços-parâmetro pelo método PRL60 é mostrado na planilha "Demonstrativo dos cálculos dos preços parâmetro pelo PRL 60" (doc. 8).

### Do método PRL ponderado (PRL20/60)

Nos casos de alguns produtos importados em que houve a revenda direta e também a utilização na produção de outro bem, a fiscalização obteve o preço-parâmetro pela ponderação, de acordo com as quantidades utilizadas de insumo, entre os preços-parâmetro resultantes da aplicação das metodologias do método PRL com margem de 20% e de 60%.

A planilha "Demonstrativo dos cálculos do preço parâmetro ponderado PRL 60 x PRL 20" (doc. 9) mostra, em detalhes, os cálculos do preço-parâmetro ponderado.

### Do cálculo dos ajustes

O ajuste unitário para cada item importado é a diferença entre o preço praticado na importação e o preço-parâmetro encontrado pelos diferentes métodos adotados.

O ajuste total calculado é o resultado da multiplicação do ajuste unitário pelo consumo, que é o obtido somando-se a quantidade do estoque inicial com a quantidade importada e, desse resultado, subtraindo-se a quantidade do estoque final.

Os cálculos de ajustes podem ser visualizados na planilha "Demonstrativo dos cálculos de ajustes (doc. 10).

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

E que, do ajuste total calculado para cada item, foram subtraídos os ajustes já efetuados pela contribuinte nos itens selecionados pela fiscalização, com base nas planilhas enviadas pela contribuinte.

Na tabela de fls. 2837/2839 a fiscalização apresenta um resumo com o ajuste lançado, e nas planilhas anexas são demonstrados, detalhadamente, os cálculos dos ajustes a título de preço de transferência.

Para o período analisado, foi constatada a necessidade de ajustes no valor de R\$ 243.944.585,62, já deduzidas as adições que a contribuinte havia efetuado nas Fichas 09A e 17 da DIPJ 2008, em relação aos itens selecionados.

### DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2007:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Fundamento legal	artigo 3º da Lei nº 9.249/95; artigos 241, 242, 244, 247 e 249, inciso I, do RIR/99; e artigo 18 da Lei nº 9.430/96, com as alterações introduzidas pelo artigo 2º da Lei nº 9.959/2000	
Crédito Tributário (em reais)	41.879.027,57	Imposto
	31.409.270,68	Multa proporcional (75%)
	20.696.615,43	Juros de mora (cálculo até 12/2012)
	93.984.913,68	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Fundamento legal	artigo 2º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.034/90; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002	
Crédito Tributário (em reais)	14.182.183,77	Contribuição
	10.636.637,83	Multa proporcional (75%)
	7.008.835,22	Juros de mora (cálculo até 12/2012)
	31.827.656,82	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 12/2012	93.984.913,68	IRPJ
	31.827.656,82	CSLL
	125.812.570,50	TOTAL

Obs.: Houve compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e base de cálculo negativa (CSLL) do período e de períodos anteriores (limite de 30%).

### DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 19/12/2012, a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 17/01/2013, a impugnação de fls. 2864/2892, alegando, em síntese, o seguinte:

**DA APLICAÇÃO DO PRECEITO DE MELHOR MÉTODO AO CONTRIBUINTE: A NECESSIDADE DE REVISÃO / RECALCULO DO AUTO DE INFRAÇÃO PELO MÉTODO PIC**

A impugnante discorda da aplicação do método PRL60 na forma da IN SRF nº 243/2002, em razão de seus vícios de legalidade e incongruências matemáticas.

Por essa razão, a impugnante procedeu ao cálculo do preço-parâmetro de insumos importados de acordo com a metodologia PRL60 prevista na IN SRF nº 32/2001, que refletia de forma mais fidedigna as regras da Lei nº 9.430/96.

O segundo método mais favorável à impugnante, depois do PRL60 pela IN SRF nº 32/2001, seria o método PIC de acordo com IN SRF nº 243/2002, que gera um valor inferior ao lançado no Auto de Infração.

A Receita Federal, quando da fiscalização das operações de aquisição de insumos praticadas pela impugnante, deveria ter verificado qual dos métodos previstos na Lei nº 9.430/96 (PRL, PIC ou CPL) apresentaria menor impacto à impugnante, dando cumprimento à norma legal que determina expressamente a aplicação do método mais favorável ao contribuinte (artigo 18, § 4º da Lei nº 9.430/96).

Esse preceito de aplicação do melhor método é uma consequência lógica ao próprio objetivo primordial das regras de preços de transferência da Lei nº 9430/96: a de apurar o preço-parâmetro que reflita o valor justo da operação, equivalente aos valores de livre concorrência praticados pelo mercado.

Justamente por se adequar ao fim previsto nas regras de preços de transferência, a lei não confere a "possibilidade" de se utilizar o método mais favorável, mas traz uma ordem de tom imperativo, instituidora de um direito do contribuinte, que deve ser observado pelas autoridades fiscais, seja no momento do lançamento tributário, seja quando de sua revisão no processo administrativo.

Nesse sentido, confira-se, às fls. 2869/2870, decisão do antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, sobre a obrigatoriedade de a Receita Federal demonstrar que adotou o melhor possível ao contribuinte.

Ainda que possa ser questionável a obrigatoriedade de a Receita Federal demonstrar, no momento da lavratura do Auto de Infração, que escolheu o método mais favorável ao contribuinte, é imperioso que assim o faça neste processo administrativo, com base na anexa documentação fornecida pela impugnante, até mesmo para se prestigiar o princípio da verdade material.

Para tanto, a impugnante junta nesta impugnação diversas faturas comerciais com partes não vinculadas, em que foram utilizados preços semelhantes ao praticados nas importações com partes vinculadas em objeto (docs. 8 a 27).

Tais documentos demonstram que os preços das operações em objeto neste Auto de Infração correspondem a valores de mercado (observam o princípio *"arm's length"*) e devem ser considerados para revisão do Auto de Infração pelo método PIC, em prestígio ao preceito do melhor método (artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96) e ao princípio da verdade material que se objetiva no processo administrativo.

Pelo quadro de fl. 2871 (transcrição resumida do doc. 8), é fácil visualizar que o preço-parâmetro utilizado no Auto de Infração, segundo o método PRL60 da IN SRF nº 243/2002, não guarda qualquer equivalência com os preços praticados nas operações com partes não relacionadas ("preço PIC praticado"), o que evidencia a sua discrepância ao preceito legal das regras de preços de transferência de se apurar um valor equivalente aos preços de mercado.

Segundo o referido quadro, de um ajuste de R\$ 243.944.585,62, calculado pelo método PRL60 de acordo com IN SRF nº 243/2002, apenas R\$ 38.804.645,47

se sustentam caso confrontados com o método PIC, que deve ser considerado para a revisão do Auto de Infração.

E esse ajuste remanescente de R\$ 38.804.645,47 também não se sustenta caso sejam rigorosamente observados os ditames legais da Lei nº 9.430/96 e os critérios de cálculo da IN SRF nº 32/2001.

#### DO MÉTODO PRL - A IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA IN SRF Nº 243/2002 COMO FUNDAMENTO LEGAL DO AUTO DE INFRAÇÃO

O preço-parâmetro do método PRL na Lei nº 9.430/96 e na IN SRF nº 32/2001.

O intuito do legislador com as alterações na Lei nº 9.430/96 trazidas pela Lei nº 9.959/2000 (que estabeleceu uma margem de lucro diferenciada de 60%, aplicável aos produtos importados destinados à produção de novo bem em território nacional, o chamado PRL60) era incentivar a produção local e a geração de valor no país. Dessa forma, quanto maior o valor agregado à produção local, menor seria a margem de lucro efetiva para o cálculo do preço-parâmetro.

A primeira interpretação da RFB sobre a Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 9.959/2000, foi justamente alocar o fator "valor agregado no país" diretamente na fórmula do cálculo do preço-parâmetro, conforme estipulado na IN SRF nº 32/2001. Interpretação esta que se alinha perfeitamente ao contexto da alteração legislativa dada pela Lei nº 9.959/2000, pois o valor agregado ao país é fator expresso de dedução da margem de lucro.

A distorção interpretativa dada pela IN SRF nº 243/2002. Paradoxo matemático: sempre haverá ajuste no PRL60

No entanto, por meio da IN SRF nº 243/2002, a RFB pretendeu dar nova interpretação à Lei nº 9.430/96, para que a margem de lucro fosse calculada conforme "*a participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido*". Com a criação de um custo médio ponderado e uma média aritmética ponderada, a RFB simplesmente excluiu o uso direto do fator "valor agregado no país" da metodologia de cálculo do preço-parâmetro.

Diversamente do que pretendida a Lei, portanto, o resultado dessa nova interpretação da RFB é a de sempre assegurar a existência de ajuste no cálculo do IRPJ e da CSLL para todas as operações cujas margens de lucro não sejam superiores a 150%.

Pela mera leitura do artigo 12, § 11, da IN SRF nº 243/2002, percebe-se nitidamente a divergência entre os critérios de cálculos do PRL60 previsto na Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 9.959/2000, frente ao previsto na IN SRF nº 243/2002, quanto à forma e possibilidade de dedução integral do valor agregado no país.

Embora possa parecer uma interpretação válida da Lei nº 9.430/96, o cálculo do preço-parâmetro do método PRL60 na IN SRF nº 243/2002 desconsidera totalmente o efeito direto do "valor agregado no país", em total dissonância à redação do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, bem como ao seu princípio essencial, de incentivar a produção local e geração de valor no país.

A Receita Federal, por meio da IN SRF nº 243/2002, sob a pretensa justificativa de dar nova interpretação à Lei nº 9.430/96, inovou ao criar um modelo de cálculo matemático baseado em proporções, que objetiva evitar o uso direto do

fator "valor agregado no país" na metodologia do cálculo, de forma a garantir a aplicação de uma margem de lucro fixa de 60%.

Tais diferenças introduzidas pela IN SRF nº 243/2002 são completamente opostas às disposições legais a qual pretendeu regulamentar, o que representa flagrante violação ao princípio da legalidade tributária (artigo 150, inciso I, da Constituição Federal), pois seu método de cálculo divergente gera à impugnança um abusivo ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, aumentando o valor dos referidos tributos sem lei que o estabeleça.

Ademais, o disposto no artigo 97 do CTN dispõe que somente a lei pode fixar a alíquota e a base de cálculo do tributo, ou majorar sua cobrança. Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

A alteração no modo de cálculo do método PRL pela da IN SRF nº 243/2002, portanto, modifica o próprio critério de determinação da base de cálculo da incidência tributária, e, por este motivo, tal modificação jamais poderia ser introduzida por uma instrução normativa, que é norma secundária de direito tributário.

AS SUCESSIVAS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS: O RECONHECIMENTO TÁCITO DA FALTA DE FUNDAMENTO LEGAL DA IN SRF Nº 243/2002

O próprio Poder Executivo reconheceu que as regras previstas na IN SRF nº 243/2002 não encontram respaldo na Lei nº 9430/96, motivo pelo qual editou a Medida Provisória nº 478/2009, não convertida em lei, que pretendeu estabelecer a nova metodologia prevista na referida IN com a exclusão do valor agregado ao país.

Esse reconhecimento da ilegalidade é expressamente mencionado no item 20.1 da exposição de motivos da referida MP 478/2009, in verbis:

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

Ora, se o próprio Poder Executivo reconhece expressamente que o critério de cálculo do PRL60, que desconsidera o valor agregado no país, foi instituído apenas por meio de Instrução Normativa, necessitando "instituir dispositivo legal" que lhe confira fundamento de validade, resta evidente que a IN SRF nº 243/2002 não deve ser utilizada como fundamento legal do Auto de Infração.

Em 17/09/2012, foi promulgada a Lei nº 12.715/2012, alterando as regras de preços de transferências do artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Dentre as inovações, esta nova lei substituiu os métodos PRL20 e PRL60, consolidando-os em um único método PRL, que se utiliza de margem de lucro arbitrada de acordo com os setores da economia.

Desta feita, a exposição de motivos da Lei nº 12.715/2012 (objeto de conversão da Medida Provisória nº 563/2012) foi mais cautelosa, mas ainda assim confere indicativo de que anteriormente (quando da edição da IN SRF nº 243/2002) houve falta de experiência e que há excesso de litigiosidade Fisco-contribuinte.

Essa alteração foi o primeiro instrumento legal utilizado para formalizar em Lei o cálculo do preço-parâmetro de acordo com o custo médio ponderado e a média aritmética ponderada, anteriormente previstos somente na IN SRF nº 243/2002, o que demonstra a falta de fundamentação legal da referida IN e sua equivocada metodologia de cálculo.

É auspicioso constatar ainda que a nova legislação se utiliza de margens de lucro inferiores a 60%, o que demonstra que a margem utilizada IN SRF nº 243/2002 estava em complemento descompasso com o regramento legal original.

Diante o exposto, observa-se que o método de cálculo de preço-parâmetro do método PRL60 da IN SRF nº 243/2002 não encontrava fundamento de validade em lei. Tendo em vista que a Lei nº 12.715/2012 somente pode ser aplicada obrigatoriamente a partir do ano-calendário de 2013, resta comprovada a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 para os períodos anteriores a 2013.

Dessa forma, resta comprovado que a metodologia de cálculo da IN SRF nº 243/2002 não pode ser utilizada como fundamento legal às exigências fiscais contidas no Auto de Infração ora contestado, em atenção ao princípio da estrita legalidade tributária.

#### DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

##### Inaplicabilidade da IN SRF nº 243/2002 quanto ao PRL60

Em recente decisão proferida na sessão de 10/04/2012, a Primeira Seção de Julgamento do CARF, proferiu o Acórdão nº 1302-00.915, no julgamento do Processo Administrativo nº 16561.000185/2007-11, reconhecendo a inaplicabilidade do método PRL60 estipulado pela IN SRF nº 243/2002 (doc. 29).

Dessa forma, o entendimento aplicado pelo CARF na referida decisão deve ser estendido à impugnante, quando da análise das exigências fiscais do Auto de Infração ora impugnado, sobretudo quando se verifica que o precedente do CARF foi proferido a empresa farmacêutica concorrente da impugnante.

A IN SRF nº 243/2002 padece do mesmo vício da IN SRF nº 38/96, já afastada pelo CARF.

O CARF tem posição firmada no sentido de que uma Instrução Normativa não pode limitar ou extrapolar os limites estabelecidos em Lei.

Em tentativa anterior, a Receita Federal procurou impedir que os contribuintes se utilizassem do método PRL na importação de insumos utilizados na fabricação de bens no país, na forma como definido pela Lei nº 9.430/96. No entanto, o CARF tem reiteradas decisões afastando a aplicação da IN SRF nº 38/96, cujo mesmo entendimento deve ser aplicado à IN SRF nº 243/2002.

Ressalte-se que a impugnante não almeja, neste processo, que seja declarada a ilegalidade ou inconstitucionalidade da IN SRF nº 243/2002, mas tão somente que seja reconhecida a impossibilidade de tal Instrução Normativa servir como base legal para a cobrança de supostas diferenças de IRPJ e CSLL, formalizadas no Auto de Infração ora impugnado, a exemplo das decisões do CARF.

#### DAS PROVAS, DILIGÊNCIAS E JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS

A impugnante protesta pela apresentação posterior de novos documentos, provas e alegações para perfeita elucidação dos fatos, destacando, entretanto, desde

já, a credibilidade dos argumentos e fatos já apresentados por resultar de seu conjunto a boa-fé e preocupação da impugnante em trazer todos os esclarecimentos necessários à demonstração da total improcedência do Auto de Infração.

Em razão do princípio do preceito do melhor método e da busca da verdade material, os autos devem ser baixados em diligência, para que a exigência fiscal contida no Auto de Infração seja recalculada pelo método PIC, conforme a ampla documentação trazida a este processo pela impugnante, que comprova que o preço-parâmetro utilizado pela Receita Federal está dissociado dos preços praticados no mercado e geram um abusivo e desproporcional ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da impugnante.

Por fim caso se considere os atuais elementos técnicos não sejam suficientes para elucidar a questão, a impugnante, com fulcro no inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, protesta pela realização de perícia técnico contábil acerca dos produtos e matérias primas importados, a fim de comprovar que seus cálculos de preços de transferência obedeceram exatamente ao disposto na Lei nº 9.430/96.

#### DA CONCLUSÃO E DO PEDIDO

Às fls. 2891/2892, a impugnante apresenta suas conclusões e pleiteia que (1) sejam baixado os autos em diligência para recálculo do Auto de Infração pelo método PIC, em cumprimento a obrigatoriedade legal de se aplicar o melhor método ao contribuinte; e (2) seja julgado improcedente o Auto de Infração lavrado, cancelando-se integralmente as exigências fiscais nele contidas, em função da inaplicabilidade do método PRL60 previsto na IN SRF nº 243/2002.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 16-47.476 (fls. 3.057-3.072) de 11/06/2013, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2007*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.MÉTODO PRL60. PREÇOS-PARÂMETRO. ILEGALIDADE / INCONSTITUCIONALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA. Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.*

*MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. PEDIDO DE DILIGÊNCIA. A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização (nem aos órgãos julgadores). Indefere-se, dessa forma, pedido de diligência para que a exigência fiscal seja recalculada por outro método.*

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

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 05/08/2013 (Termo de fl. 3.077) a interessada interpôs recurso voluntário em 30/08/2013 (fls. 3.080-3.108) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação.

Processo nº 16561.720197/2012-23  
Acórdão n.º **1402-002.132**

**S1-C4T2**  
Fl. 3.171

---

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

### Da utilização da Instrução Normativa nº 243/2002

Quanto às objeções apresentadas pela recorrente no tocante à regulamentação dada pela Instrução Normativa nº 243/2002 para a metodologia de cálculo dos preços parâmetros conforme o método Preço de Revenda menos Lucro com margem de 60%, ressalto que a improcedência dessas alegações é assente neste Colegiado, conforme se observa dos seguintes excertos extraídos do Acórdão nº 1402-001.467, de relatoria do i. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, proferido por esta 2ª Turma da Primeira Seção de Julgamento do CARF:

[...]

No que se refere ao método PRL, a determinação de margens de lucro mínimas nas vendas voltadas ao controle da dedutibilidade dos custos de aquisição dos bens importados, tem como escopo dificultar a transferência artificial dos lucros das empresas brasileiras para pessoas vinculadas no exterior. Sob essa ótica, se, por exemplo, uma empresa aqui domiciliada pratique uma margem de lucro bruto de 15% (quinze por cento) sobre as vendas de bens produzidos com insumos importados, os custos de aquisição desses insumos devem ser ajustados via adição ao lucro líquido, com o objetivo de assegurar a margem de lucro bruto de 60% sobre as vendas, em observância ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A primeira conclusão a que se chega quanto ao tema, e que não pode ser olvidada em nenhum momento nesta análise, consiste no fato de que a fórmula de cálculo deve ser capaz de apurar o preço parâmetro do bem importado insumo no caso -considerado individualmente e no limite da margem de lucro legalmente estabelecida.

Na interpretação equivocada que se dá ao art. 18 da Lei nº 9.430/95, o preço parâmetro do bem importado seria obtido após a subtração da margem de lucro de 60% do preço líquido de venda do produto final, sendo que a margem de lucro seria calculada sobre o próprio preço líquido de venda menos o valor agregado no País.

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

Num exemplo hipotético teríamos (Exemplo 1):

*Preço líquido de venda (PLV) = 500,00*

*Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 230,00 Bem importado = 80,00 Valor agregado (VA) = 150,00*

*Margem de lucro 60% sobre (PLV - VA) = 60% (500,00/150,00) = 210,00*

*Preço parâmetro = PLV - ML 60% (PLV - VA) PP = 500,00 - 210,00 Preço parâmetro = 290,00*

Parece-me claro que nesse cálculo o preço parâmetro obtido não guarda relação com o custo efetivo do bem importado. A questão é a exclusão indevida do valor agregado na apuração da margem de lucro, reduzindo-a e aumentando artificialmente o preço parâmetro.

A distorção trazida por essa sistemática permitiria manipulação da margem de lucro na revendas dos bens produzidos com os insumos importados. No mesmo exemplo, a cada vez que se diminuísse a margem de lucro - em desacordo com a norma - mesmo implicando em aumento indevido no custo do insumo, o preço parâmetro obtido não geraria qualquer ajuste a ser feito (Exemplo 2):

*Preço líquido de venda (PLV) = 500,00*

*Margem de lucro efetiva de 20% (exemplo hipotético) sobre o PLV = 100,00  
Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 400,00 Bem importado (custo manipulado) = 250,00*

*Valor agregado (VA) = 150,00*

*Margem de lucro 60% sobre (PLV - VA) = 60% (500,00/150,00) = 210,00  
Preço parâmetro = 500,00 - ML 60% (PLV - VA) Preço Parâmetro = 290,00*

O correto, para se alcançar o preço parâmetro do insumo importado, consiste em excluir do preço líquido de venda a margem de lucro de 60% e o valor agregado o País, sendo que a margem de lucro deve ser calculada exclusivamente sobre o preço líquido de venda. No mesmo exemplo teríamos (Exemplo 3):

*Preço líquido de venda (PLV) = 500,00*

*Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 230,00 Bem importado = 80,00 Valor agregado (VA) = 150,00*

*Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 60% (500,00) = 300,00*

*Preço parâmetro = PLV - ML 60% (PLV) VA*

*PP = 500,00 - 300,00 - 150,00*

*Preço parâmetro = 50,00 (haveria um ajuste de 30,00)*

Ressalte-se que nesse cálculo ainda não se leva em consideração a proporcionalidade do preço do bem importado no preço líquido de venda, o que daria ainda mais precisão ao cálculo, conforme se verá posteriormente neste voto.

Confira-se abaixo como a aplicação correta do método impediria a manipulação da margem de lucro. Nos termos do exemplo supra citado com margem de lucro de 20%, fora do padrão (Exemplo 4):

*Preço líquido de venda (PLV) = 500,00*

*Margem de lucro efetiva de 20% sobre o PLV = 100,00*

*Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 400,00*

*Bem importado (custo manipulado) = 250,00*

*Valor agregado (VA) = 150,00*

*Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 60% (500,00) = 300,00*

*Preço parâmetro = PLV - ML 60% (PLV) VA*

*PP = 500,00 - 300,00 - 150,00*

*Preço parâmetro = 50,00 (haveria uma ajuste de 200,00)*

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**:*

*dos descontos incondicionais concedidos;*

*dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*das comissões e corretagens pagas;*

*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;*

(grifos nossos)

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 Gregorio acerca da falta de clareza do texto legal:

*"Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item "I" 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:  $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$ . (Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170195)

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 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

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

ou

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

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

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

*Art. 12. (omissis)*

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

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

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

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

(grifos nossos)

Note-se que a redação do art. 12, inciso II, da IN SRF nº 32/01 difere do texto legal, uma vez que a construção gramatical foi modificada para possibilitar a concordância da expressão "do valor agregado" com a palavra "diminuídos", ou seja, para inserir o valor agregado no cálculo da margem de lucro. Por consequência, não é correto afirmar que a fórmula prevista na IN SRF nº 32/01 [PP = PLV - ML 60% (PLV - VA)] corresponde à "fórmula da Lei nº 9.430/96". Na realidade, essa é apenas *uma* das possíveis interpretações construídas a partir da Lei.

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

Foi exatamente nessa linha que se manifestou a IN nº 243/2001 através do § 11, do art. 12, transcrito na decisão recorrida que, além de introduzir a fórmula supra mencionada pela qual não se deduz o valor agregado da margem de lucro, mas diretamente do preço líquido de venda., estabeleceu que a margem de lucro deveria ser calculada não sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto e o

valor agregado no País, mas sobre a parcela do preço líquido de venda que corresponde ao bem importado, ou seja, a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido, o que possibilita a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

No exemplo já utilizado neste voto (Exemplo 5):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Custo total (custo do insumo importado + valor agregado) = 230,00 Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

% de participação do insumo importado no custo total do bem: 34,78%

Particip. do insumo no preço líquido de venda do produto final (PBI): 173,90  
Preço parâmetro = PBI - ML 60% (PBI) PP = 173,90 - 104,34

Preço parâmetro = 69,56 (haveria um ajuste de 10,44)

A aplicação da proporcionalização do bem no preço final nos termos determinados pela IN 243/202, geraria um valor de ajuste menor (RS 10,44 contra R\$ 30,00, obtida no exemplo 3). Assim, as regras da norma levando-se em consideração a participação do insumo importado no preço de venda do bem produzido não implica necessariamente, em ajuste maior.

No âmbito do Poder Judiciário, manifestações recentes pugnam pela inexistência de qualquer mácula. Veja-se, por exemplo, o TRF da 3ª Região (os destaques foram acrescidos):

**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 nº 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF nº 243/02.*

*2. Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa nº. 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art. 18 da Lei nº 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 nº 243/2002, em 5/5/2011).

**Em pronunciamento mais recente, a Sexta Turma desse Tribunal confirmou esse entendimento:**

**TRIBUTÁRIO TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO PRL 60 APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ 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 nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF nº 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF nº 243/2002.*

3. *Contudo, ante à imprecisão metodológica de que padecia a IN/SRF nº 32/2001, ao dispor sobre o art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu a Lei nº 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 nº 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 individuado de cada bem, serviço ou direito importado. À 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*

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.941/2009 e a Resolução nº 268/2009 do Conselho Superior do TCU, em 28/03/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 28/03/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 28/03/2016 por LEONA

*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/SRFnº 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. Confira-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 Clovis 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/SRFnº 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.)

A alegação de que a sistemática prevista na IN SRF nº 243/2002 representaria aumento de carga tributária também não merece crédito, eis que parte da premissa equivocada no sentido de que a interpretação dada pelo sujeito passivo ao art. 18 da Lei nº 9.430/96 seria a correta e a única possível.

Descabido, pois, os argumentos de defesa quanto a esse tópico.

### **Da aplicação subsidiária do método PIC**

Por entender que a decisão recorrida bem analisou a matéria, adoto seus fundamentos como razão de decidir no presente, na forma a seguir apresentada.

Alega a recorrente que, no caso dos itens avaliados pelo método PRL60 (com base na IN SRF nº 243/2002), haveria método de apuração disponível (PIC) que representa menor ajuste, o qual deveria ser considerado, em respeito ao § 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

*"Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o*

*valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:*

*(...)*

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

Inicialmente, cumpre observar que, no caso em tela, a fiscalização manteve em seus cálculos, para os produtos em questão, o método adotado pela contribuinte no ano-calendário de 2007 para o cálculo dos ajustes de preços de transferência na importação (método PRL60).

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

No entanto, a supracitada norma não impõe à fiscalização a apuração dos preços de transferência por mais de um método e a escolha do mais favorável ao contribuinte. Essa é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização, que pode aplicar apenas um método, face ao disposto no parágrafo único do artigo 40 da IN SRF nº 243/2002, *in vertis*:

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

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

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

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

Ademais, há que se observar que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte, nos termos do §1º do artigo 7º do Decreto 70.235/72 ("O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas"), e, uma vez afastada a espontaneidade, exceto nas hipóteses em que seja constatado erro de fato no preenchimento da DIPJ, os dados informados se tornam definitivos, não cabendo mais ao contribuinte rever as opções levadas a efeito na DIPJ apresentada, que, no caso em tela, foi pela aplicação do método PRL60.

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

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

13.2 A eleição de determinado método de apuração do valor de ajuste referente a preços de transferência demanda a manutenção da memória de cálculo do ajuste e dos documentos comprobatórios dos respectivos valores. Não sendo demonstrada a correção do ajuste declarado, cate à autoridade fiscal levantar o valor do ajuste nos termos da legislação - que defere a ela prerrogativa de escolha do método. Não é possível que, nesse momento, o contribuinte realize - a seu livre talante - eleição de outro método de cálculo de preço parâmetro, e exija do Fisco a utilização desse segundo método escolhido.

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

Descabida, pois, a argumentação da recorrente.

## Conclusão

Por todo o exposto, Voto por negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

*(assinado digitalmente)*

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator