



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

Processo nº 16643.000104/2009-35
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-001.418 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2013
Matéria IRPJ E CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ROBERT BOSCH LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

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

Na apuração do preço de transferência o sujeito passivo pode escolher o método que lhe seja mais favorável dentre os aplicáveis à natureza das operações realizadas. À faculdade conferida pela Lei ao contribuinte se contrapõe apenas o dever da fiscalização de aceitar a opção por ele regularmente exercida. Não há como extrair do texto legal o corolário de que a fiscalização teria o dever de suplantar a escolha do próprio contribuinte e, de ofício, considerar dedutível o maior valor apurado.

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de lançamento tido como decorrente, aplica-se a ele o resultado do julgamento do processo tido como principal.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos: i) o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que dava provimento parcial para excluir os valores de frete e seguro da apuração do ajuste e acolhia a utilização do método PIC efetuado pelo sujeito passivo; e ii) os Conselheiros Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez, que davam provimento integralmente.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator

Participaram do presente julgado os Conselheiros Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto

Relatório

Trata-se de autuação para cobrança do IRPJ e da CSLL referentes ao ano-calendário de 2004, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, como decorrência de ajustes de preços de transferência.

Na DIPJ relativa ao período em questão o sujeito passivo informou ajuste no valor de R\$ 6.162.601,57, sem apresentação da Ficha 38-A (Operações c/ o exterior Pes. Não Vinc. / Interposta Pes./País c/ Tributação Favorecida e Ficha 41 - Operações com o Exterior - Importações (Saídas de Divisas), discriminando os itens e seus respectivos ajustes. Intimada, apresentou revisão do valor anteriormente informado alterando-o para R\$ 4.491.663,60; sendo R\$ 3.126.908,06 obtido exclusivamente pelo PRL-20; R\$ 948.541,40 através do PIC; R\$ 313.671,63 pelo PRL Misto (revenda/produção) e R\$ 102.542,42 exclusivamente pelo PRL-60.

Após esclarecer que a diferença encontrada teria origem na alteração do programa utilizado para os cálculos e informar a impossibilidade de recuperar os dados constantes do grupo “demais ajustes”, a interessada apresentou novos cálculos com utilização do método CPL em substituição a outros anteriormente utilizados.

A opção ocorreu ao final do procedimento fiscal e atingiu itens originalmente submetidos aos métodos PIC e PRL. Em atendimento à solicitação do Fisco para levantamento dos custos de produção no exterior dos bens selecionados (art. 13, da IN/SRF nº 243/2002) foram apresentadas planilhas que, examinadas pela autoridade lançadora, mostraram-se insuficientes para demonstração do custo de produção de alguns itens (Tabela 3, fls. 383/384) o que implicou para esses itens na desconsideração do método CPL e o retorno aos métodos anteriormente utilizados.

Com a exclusão supra mencionada, foi aceito o ajuste informado para os demais itens pelo método CPL no montante de R\$ 2.607.450,27.

Com relação aos ajustes informados pelo método PRL (PRL-20, PRL-60 e PRL Mista) a Fiscalização verificou que os cálculos do sujeito passivo não levaram em consideração custos de frete, seguros e tributos não recuperáveis devidos na importação. Quanto aos insumos, a interessada utilizou os procedimentos previstos na IN/SRF nº 32/2001, e não aqueles estabelecidos na IN/SRF nº 243/2002, em vigor à época dos fatos.

Os cálculos foram refeitos pela Fiscalização obtendo-se ajuste de R\$ 2.104.498,62 para o método PRL-20 e R\$ 21.057.785,22 pelo método PRL-60. Em relação ao método PIC, foram considerados os ajustes efetuados pelo sujeito passivo (R\$ 41.035,76).

Assim, tem-se:

CPL.....	2.607.450,27
PRL-20.....	2.104.498,62
PRL-60.....	21.057.785,22
TOTAL.....	25.810.769,87

Quanto ao ajuste informado na DIPJ, o Fisco acatou o montante de R\$ 2.730.195,24 correspondente aos produtos 0261206099 e 0261230030; pois apenas em relação a eles foi possível a identificação naquela declaração.

Dessa forma, o valor do ajuste adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pela Fiscalização foi de R\$ 23.080.574,63 (R\$ 25.810.769,87 – R\$ 2.730.195,24), resultando em autuação do IRPJ com crédito tributário no montante de R\$ 13.683.895,65 (incluindo juros de mora e multa de ofício. Em relação à CSLL houve apenas ajuste da base de cálculo.

Em impugnação tempestivamente apresentada, o sujeito passivo suscita a ilegalidade da sistemática de aplicação do método PRL60 prevista na IN/SRF nº 243/2002 que estabeleceu inovações em relação ao texto da Lei nº 9.430/96.

Sustenta ser incabível a desconsideração de parte do valor originalmente adicionado ao lucro tributável a título de ajustes de preços de transferência. Daquele montante (R\$ 6.162.601,57) foram indevidamente desprezados R\$ 3.432.406,33; pois não há base legal que autorize a “glosa” de uma adição ao lucro tributável.

Ainda nessa questão, argumenta no sentido de que mesmo necessária a vinculação da adição, tal vinculação seria tarefa cujo ônus incumbiria à fiscalização. Sabendo que existia uma adição já efetuada, deveria a fiscalização ter adotado as providências que entendesse necessárias para o cômputo dos ajustes declarados.

Reclama pela existência de erro de cálculo na apuração do ajuste pelo método PRL-60 nas situações em que o insumo importado sofre fracionamento quando da aplicação no produto final. Nesses casos, a unidade importada (por exemplo, 1 kg) não se incorpora integralmente à unidade do produto final (por exemplo, apenas 0,2 kg se incorporam). Assim, uma unidade importada servia como insumo para a produção de várias unidades do produto final.

Matematicamente, esse fracionamento é refletido numa grandeza que a autoridade fiscal batizou de "Coeficiente Insumo x Produto", correspondente à razão que existe entre o número de unidades importadas e o número de unidades produzidas, sendo sempre menor que 1.

Esse coeficiente, obtido através de uma "regra de três", permite redimensionar o preço-parâmetro obtido a partir de uma unidade do produto final, a fim de que ele se torne compatível (equalização de grandezas) com uma unidade importada, à qual corresponde o preço praticado.

A correta aplicação desse coeficiente, para fins de adequação do preço-parâmetro ao preço praticado, requer que o preço-parâmetro obtido a partir de uma unidade final produzida com apenas uma fração de uma unidade importada seja dividido pelo coeficiente.

No caso em tela, a autoridade fiscal teria realizado, ao invés de divisão, multiplicação. Como resultado, os preços-parâmetro, que já eram fracionados, teriam se tornado ainda menores e causado distorções relevantes na apuração do PRL60 segundo a IN SRF nº243/2002.

Mais além, questiona a inclusão no preço praticado dos custos de seguro, frete e impostos incidentes sobre as importações, tendo em vista que esses valores não estariam sujeitos aos limites de dedutibilidade impostos pelo art. 18, da Lei nº 9.430/96.

Sustenta que essa inclusão não é condição para manutenção da comparabilidade entre preço praticado e preço-parâmetro pois, no caso do PRL-20, naquele são agregados os custos totais e no preço parâmetro apenas 80% desse montante.

Argumenta que o § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 aplica-se igualmente a todos os métodos e que não faria sentido a inclusão das despesas de frete, seguro e impostos sobre a importação no caso do CPL; assim, conclui que mesmo que se visualizasse no artigo 18 da Lei nº 9.430/96 o estabelecimento de parâmetros de comparabilidade, a inclusão dessas despesas não seria uma solução válida para o intento de se equalizar as grandezas comparadas.

Por fim, aduz que, na hipótese de não ser cancelado integralmente o ajuste calculado com base no método PRL-60 aplicado segundo a IN SRF nº 243/2002, deverão prevalecer os ajustes calculados pela impugnante a partir do método PIC, englobando 16 produtos, conforme demonstrativo de fl. 544, obtido através das memórias de cálculo anexas (doc. 8).

Isso porque a legislação vigente em 31/12/2004 (§ 4º do artigo 18 da IN 9.430/96) previa expressamente a necessidade de prevalência do método mais benéfico ao contribuinte. Como os cálculos do PRL-60 segundo a IN/SRF nº 243/2002 aplicado à apuração dos preços de transferência da impugnante somente mediante lavratura do Auto de Infração, os ajustes lastreados no PIC, que não eram mais favoráveis que aqueles baseados no PRL60 aferido segundo a Lei nº 9.430/96, passaram a sê-lo.

A Delegacia de Julgamento deu provimento parcial ao recurso para acatar o argumento quanto à equívoco na utilização do método PRL-60, no que se refere aos produtos utilizados fracionalmente. Dessa parte da decisão, o Órgão julgador recorreu de ofício.

Cientificada da decisão, o sujeito passivo recorre a este Colegiado ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício trata do alegado equívoco cometido pela autoridade lançadora na utilização do método PRL-60, nas situações em que o produto importado é usado de forma fracionada no produto final.

A questão fática foi bem explicada na peça impugnatória, motivo pelo qual transcrevo trechos da defesa:

Ao elaborar suas memórias de cálculo para a aplicação do PRL60 de acordo com a IN243, a Autoridade Fiscal se deparou com produtos que sofriam fracionamento quando da produção de uma unidade acabada. Nesses casos, a unidade importada (por exemplo, lkg) não se incorpora integralmente à unidade do produto final (por exemplo, apenas 0,2kg incorporam-se à unidade do produto final). Por outras palavras, em situações como essas, uma unidade importada servia como insumo para a produção de várias unidades do produto final.

Matematicamente, o fracionamento acima referido é refletido numa grandeza que a própria Autoridade Fiscal batizou de "coeficiente insumo x produto" ("Coeficiente"). Ou seja, é a razão que existe entre o número de unidades importadas e o número de unidades produzidas. Não é preciso dizer que, diante do fracionamento de insumos, o Coeficiente é sempre menor que 1 ($0 < C < 1$).

O Coeficiente desempenha um importante papel. E ele que permite redimensionar o preço-parâmetro obtido a partir de uma unidade de produto final a fim de que ele se torne compatível (i.e. envolva uma grandeza de mesma magnitude) com uma unidade importada, à qual corresponde o preço-praticado.

Como exemplo, se uma unidade de produto importada ao ser fracionada permite a produção de 5 unidades de um produto final, o preço praticado corresponderia a cinco partes da unidade importada enquanto o preço parâmetro a apenas uma parte, pois obtido a partir de uma unidade do produto final. O coeficiente no caso é 0,2.

Continua a impugnante:

Como se pôde demonstrar, a correta aplicação do Coeficiente, para fins de adequação do preço-parâmetro ao preço-praticado (equalização de grandezas) requer que o preço-parâmetro obtido a partir de uma unidade final produzida com apenas uma fração de uma unidade importada seja **dividido** pelo Coeficiente.

A seguir, indica o que seria o erro cometido:

No caso em comento, certamente por lapso, a Autoridade Fiscal trocou o sinal da operação aritmética quando da aplicação do Coeficiente, realizando, ao invés de divisão, **multiplicação**. Como resultado, os preços-parâmetro, que já eram fracionados, se tornaram ainda menores. Essa dupla "proporcionalização" ocasionou

distorções relevantes na apuração do PRL60 segundo a IN243, e, portanto, resultou na aferição de ajustes de preço de transferência insubsistentes.

O raciocínio do sujeito passivo nessa questão está correto. Caberia apenas verificar se efetivamente a autoridade fiscal cometeu o equívoco suscitado.

O erro foi confirmado pela decisão de primeira instância, que refez os cálculos na forma correta e obteve os mesmos resultados do sujeito passivo que foram então considerados, exceto em algumas situações onde o ajuste correto implicou em valores maiores do que o apurado pelo Fisco. Nesse caso, pela impossibilidade de agravamento da exigência inicial, prevaleceu a apuração fiscal.

Entendo que a primeira instância julgadora apreciou a questão de forma irretocável, motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

A linha argumentativa principal do sujeito passivo dirige-se ao fato do Fisco, diferentemente da interessada, na aplicação do método PRL-60 para ajuste de preços de transferência ter seguido as orientações estabelecidas na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN/SRF) nº 243/2002.

Defende a obediência exclusivamente as disposições da Lei nº 9.430/96 pois segundo alega a IN, sendo norma secundária, reveste-se de ilegalidade ao promover majoração da base de cálculo do tributo e inovado na metodologia de cálculo do ajuste.

Assim, deve-se verificar se de fato ocorreu essa majoração ou inovação.

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 que o sujeito passivo 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 revenda, 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 no 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:

- 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;

(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 “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.² 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.”

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

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

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

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

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

4. Apelação improvida.

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

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

TRIBUTÁRIO - TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO-PRL-60 - APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL - EXERCÍCIO DE 2002 - LEIS NºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF NºS. 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 aumento abusivo dos custos de produção, com a consequente redução artificial do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL a patamares inferiores aos que efetivamente seriam apurados, redundar em evasão fiscal.

6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra-matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL-60, 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 16327.000590/2004-60, 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 0017381-30.2003.4.03.6100/SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.

8. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL-60, 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.

Do até aqui exposto, entendo que a fiscalização agiu com correção na apuração dos ajustes que implicaram na formalização da exigência.

O argumento quanto à necessidade de dedução integral dos valores anteriormente adicionados não merece prosperar. De fato, a recorrente adicionou ao resultado o valor de R\$ R\$ 6.162.601,57 como ajuste de preços de transferência. Esse valor poderia estar

incluído no ajuste apurado pelo Fisco, o que implicaria em ser deduzido integralmente nos moldes suscitados.

Entretanto o contribuinte não logrou demonstrar a quais produtos se referia o ajuste por ele informado. Nesse aspecto, a omissão começou na DIPJ pela ausência das Fichas indicativas e continuou ao longo do procedimento fiscal. Não há como saber se o ajuste abrange os mesmos produtos da apuração fiscal.

Nessas condições, se a informação não foi prestada corretamente na DIPJ não cabe suscitar a obrigação do Fisco em levantar os dados. Na hipótese dos autos o ônus é do sujeito passivo.

Assim, correta a Fiscalização em acolher apenas os valores que comprovadamente referem-se a produtos identificados em ambos os ajustes.

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

A alegação interpretação do Fisco que confirmaria a tese da recorrente teve como base decisão proferida sob a égide da IN/SRF 38/97 que, por ocasião do procedimento fiscal, já havia sido substituída pela IN/SRF nº 243/2002.

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

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

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

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

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

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

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

(.....)

No que se refere à utilização do método PIC, os argumentos nesse sentido só foram trazidos em sede de impugnação. Não há qualquer dispositivo normativo que obrigue o Fisco a proceder da forma suscitada pela recorrente, ainda mais quando instaurada a fase litigiosa.

De fato, a opção do sujeito passivo não é irretratável. Constatada por ele a inadequação do método adotado, retifique-se a DIPJ com os valores que se entendam corretos. Entretanto, pela influência no resultado tributável não se pode aceitar que essa alteração ocorra após iniciada a ação fiscal, pois iria de encontro à legislação tributária. Assim, o equívoco cometido pela recorrente na apuração, e levantado na ação fiscal, não poderia dar azo à posterior mudança do método.

De todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Leonardo de Andrade Couto - Relator