

## 2019 começa com novo posicionamento das autoridades fiscais acerca de questões envolvidas nos métodos de preços de transferência

O final de 2018 e o início de 2019 trouxeram novas considerações para quem tem de submeter suas operações de importação e exportação às regras brasileiras de preços de transferência.

As razões para tanto foram a Solução de Consulta Interna nº 17, de 12 de dezembro de 2018 (“**SCI 17/2018**”), e a Instrução Normativa nº 1.870, de 29 de janeiro de 2019 (“**IN 1.870/2019**”), editadas pela Receita Federal do Brasil (“**RFB**”).

Referidos atos administrativos manifestaram a posição das autoridades fiscais acerca de pontos de dúvida de contribuintes e da fiscalização em relação a aspectos específicos envolvidos na aplicação dos métodos brasileiros de preços de transferência. Abaixo, comentamos brevemente algumas das questões examinadas em tais atos que reputamos relevantes.

### Operações de importação

#### 1 Cálculo do preço praticado – Múltiplos fornecedores relacionados

O primeiro ponto abordado diz respeito ao cálculo do preço praticado para os métodos que se baseiam na média anual das operações praticadas: Método dos Preços Independentes Comparados (“**PIC**”), Método do Preço de Revenda menos Lucro (“**PRL**”) e Método do Custo de Produção mais Lucro (“**CPL**”). Com base em nossa experiência, notamos que as autoridades fiscais (em algumas autuações) e os próprios contribuintes por vezes calculavam o preço praticado nas importações individualizando o cálculo por fornecedor considerado parte relacionada.

A SCI 17/2018 esclarece que o cálculo deve ser feito com base na totalidade dos produtos importados, individualizados apenas por tipo de bem, serviço ou direito objeto de importação, sem segregação por fornecedor considerado parte relacionada.

Logo após a publicação da SCI 17/2018, a IN 1.870/2019 modificou o artigo 6º da IN 1.312, de 28 de dezembro de 2012 (“**IN 1.312/2012**”), para deixar claro que o cálculo do preço praticado para os métodos PIC, PRL e CPL deve ser feito considerando tais premissas.

## **2 Ajuste na apuração fiscal versus ajuste na contabilidade**

Outra alteração relevante promovida pela IN 1.870/2019 diz respeito à forma como o ajuste de preços de transferência deve ser realizado. Na antiga redação da IN 1.312/2012 a regra era a de que o ajuste seria feito diretamente na conta contábil do ativo importado, no balanço da pessoa jurídica brasileira. Opcionalmente o ajuste seria feito por meio de adição ao lucro real.

A partir da entrada em vigor da IN 1.870/2019, a sistemática de adição ao lucro real passou a ser a regra. O ajuste no balanço passou a ser uma opção e somente para as pessoas jurídicas que não elejam o PRL como método para justificar a dedutibilidade dos custos de suas importações.

Ainda, a mesma lógica foi adotada em relação ao impacto dos ajustes de preços de transferência para quem paga Juros sobre o Capital Próprio (“JCP”). A redação anterior estabelecia que o patrimônio líquido deveria ser ajustado pela redução do valor do ativo, para fins de cálculo da base do JCP, sem qualquer ressalva ao método de preços de transferência utilizado. Com a nova redação do artigo 5º da IN 1.870/2019, esclareceu-se que, para o método do PRL, o ajuste somente será feito quando da baixa do ativo importado.

## **3 Pontos que impactam o método PRL**

A experiência indica que o método do PRL é o mais comumente utilizado por contribuintes para justificar a dedutibilidade de custos de importação de bens, serviços e direitos. A provável razão é que, dentre os métodos existentes, ele é aquele cujas informações para cálculo são mais facilmente obtidas pela pessoa jurídica importadora, sem necessidade de pesquisas de mercado ou recurso a dados do exportador localizado no exterior.

Não é assim de se estranhar que mais dúvidas surjam no seu cálculo, provocando a manifestação das autoridades fiscais, conforme comentamos abaixo.

### **3.1 PRL – Operações de venda a serem consideradas**

Questão importante se refere às operações de venda a serem consideradas no cálculo do PRL.

De acordo com o entendimento manifestado na SCI 17/2018, a partir das modificações promovidas pela Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, (“Lei 12.715/2012”) na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (“Lei 9.430/96”), que trata de preços de

transferência, somente as vendas praticadas no mercado interno podem ser utilizadas para fins de cálculo do preço parâmetro no método do PRL.

A redação anterior da IN 1.312/2012 não trazia qualquer limitação neste sentido. Com as modificações introduzidas pela IN 1.870/2019, a IN 1.312/2012 também passou a prever tal limitação. Além disso, as alterações da IN 1.870/2019 também serviram para esclarecer que o ajuste deverá ser feito em relação a todos os produtos importados ainda que destinados à exportação.

Esse posicionamento da RFB pode ter impactos relevantes (para mais e para menos) no cálculo do ajuste de preços de transferência pelo método do PRL (tanto prospectivos quanto retrospectivos) para contribuintes que tenham margem de lucro distintas em suas exportações e vendas no mercado interno. No extremo, um contribuinte exclusivamente exportador pode se ver impossibilitado de aplicar o método do PRL por não ter vendas no mercado interno.

### **3.2 PRL – Frete, Seguro e Tributos na importação**

Ponto que historicamente envolveu controvérsia entre autoridades fiscais e contribuintes foi novamente objeto de alterações por meio da IN 1.870/2019.

Nos termos do artigo 18, §6º e §6º-A, da Lei 9.430/96, com as alterações promovidas pela Lei 12.715/2012, os tributos na importação, os gastos com desembaraço aduaneiro, os fretes e os seguros, estes últimos quando pagos a pessoas jurídicas (i) não vinculadas e (ii) não residentes em países de tributação favorecida ou submetidas a regime fiscal privilegiado, não devem ser incluídos no cálculo do custo para fins de determinação do percentual de participação do bem importado, no cálculo do preço parâmetro por meio do método do PRL. A Lei 9.430/96 é silente em relação à inclusão ou não desses valores no cálculo do preço praticado.

Por sua vez, a redação anterior da IN 1.312/2012 (artigo 12, §3º e §4º) previa que os valores dos tributos na importação, dos gastos com desembaraço aduaneiro, dos fretes e dos seguros não seriam incluídos apenas no cálculo do custo médio ponderado do bem, serviço ou direito importado, para fins de determinação do percentual de participação do bem importado, devendo compor o cálculo do custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido. Por outro lado, ela não regulava a inclusão ou não desses valores no cálculo do preço praticado.

A legalidade deste dispositivo já era no mínimo questionável, uma vez que a Lei 9.430/96, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 12.715/2012, não prevê que os valores sejam excluídos tão somente do cálculo do custo médio ponderado do bem, serviço ou direito importado.

Com a edição da SCI 17/2018 a RFB manifestou o entendimento de que a inclusão ou não do frete e do seguro no custo do bem importado, para fins de cálculo do percentual acima mencionado, depende do Incoterm utilizado na operação. Assim, para as operações com Incoterm em que o vendedor suporta os custos com frete e seguro (CIF, por exemplo), o contribuinte deverá considerar esses valores no cálculo do custo do bem importado, ainda que pagos a partes não relacionadas e não residentes em paraíso fiscal ou submetidas a regime fiscal privilegiado.

Além disso, a SCI 17/2018 também se manifestou no sentido de que o mesmo raciocínio deveria ser utilizado para fins de cálculo do preço praticado. Assim, em operações com Incoterm que preveja que o vendedor suporte os custos com frete e seguro, os valores deveriam ser também incluídos no cálculo do preço praticado.

Essas conclusões foram incorporadas a IN 1.312/2012 por meio das modificações promovidas pela IN 1.870/2019 no artigo 12, §3º, §3º-A, §3º-B, §16 e §17.

Referidas modificações não necessariamente vão resolver a controvérsia sobre o assunto, uma vez que, como mencionado acima, não parecem ter apoio na Lei 9.430/96.

### **3.3 PRL – Base para cálculo da margem de lucro**

Outro ponto relacionado ao cálculo do PRL diz respeito à base para aplicação da margem de lucro. Isso porque o inciso IV do artigo 12 da IN 1.312/2012 determina a aplicação da margem de lucro sobre o preço de venda reduzido dos descontos incondicionais, impostos e contribuições sobre vendas e das comissões e corretagens pagas e segundo a aplicação do percentual de participação do bem importado.

Contrariamente, contudo, o §13 do artigo 12 da IN 1.312/2012 estabelecia que a margem de lucro deveria ser aplicada sobre o preço de venda excluído apenas os descontos incondicionais concedidos.

Essa contradição era tão evidente que o mercado sempre entendeu que referido parágrafo havia sido “esquecido” quando da edição da IN 1.312/2012. Com a edição da IN 1.870/2019 o §13 foi finalmente revogado, corrigindo a distorção.

### 3.4 PRL – Apuração do preço praticado

A IN 1.870/2019 também esclareceu que, para o PRL, o preço praticado médio ponderado deve ser calculado computando as aquisições realizadas no período de apuração, os saldos de estoques existentes no início do período e expurgando os valores e as quantidades remanescentes em seu encerramento.

Em muitos casos as autoridades fiscais desconsideram os saldos de estoques iniciais ou finais na apuração do preço praticado, ao calcular os valores a serem cobrados por meio de autos de infração o que, especialmente para o PRL, pode implicar a tributação indevida de ajustes de preços de transferência sobre itens que ainda não foram baixados como custo e, desta forma, ainda não foram deduzidos das bases do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”). A inclusão do §15 no artigo 12 da IN 1.312/2012 reforça os argumentos de defesa contra tais erros de cálculo em autos de infração.

### 4 Alterações no PCI – Obrigatoriedade de adoção do método

Em relação ao PCI, a IN 1.312/2012 foi alterada para que o método do PCI somente se aplique para os produtos listados no [Anexo I](#) da IN 1.312/2012 e que estejam listados nas bolsas de mercadorias e futuros do [Anexo II](#) ou nas instituições de pesquisa setorial internacionalmente reconhecidas listadas no [Anexo III](#).

Assim, não há mais a hipótese de aplicação do PCI para os produtos que estejam listados nas bolsas de mercadorias e futuros do [Anexo II](#), mas não estejam presentes na lista do [Anexo I](#).

Tal alteração, a nosso ver, é bem-vinda por compatibilizar as disposições da IN 1.312/2012 com a interpretação adequada do artigo 18-A da Lei 9.430/96.

Ademais, a IN 1.870/2019 também incluiu o parágrafo 18 no artigo 16 da IN 1.312/2012 para esclarecer que o cálculo de preços de transferência no método do PCI deverá ser feito transação por transação, diferentemente da metodologia adotada para outros métodos de importação.

### Operações de exportação

As modificações na parte de exportação foram basicamente para refletir as mesmas modificações feitas no PCI para o PECEX. Assim, somente se submetem ao método os produtos listados no [Anexo I](#) da IN 1.312/2012 e que também sejam negociados nas bolsas do [Anexo II](#) ou listados pelas instituições de pesquisa do [Anexo III](#).

Da mesma forma como no PCI, também foi incluída previsão expressa de que o cálculo do PECEX seja feito transação por transação, diferentemente do que é feito para os outros métodos de exportação.

## Margem de divergência

Outra alteração relevante promovida pela IN 1.870/2019 diz respeito ao cálculo da margem de divergência admitida pela legislação entre o preço praticado e o preço parâmetro. Com a nova redação dada ao artigo 51 da IN 1.312/2012 o cálculo da margem de divergência passou a ser realizado com base no preço parâmetro e não mais considerando o preço praticado.

A SCI 17/2018 atribui tal mudança ao critério que é adotado por outros países. A própria IN 1.870/2019 reconhece que a alteração representa mudança de critério jurídico do cálculo da margem de divergência, pelo que prevê sua aplicação apenas a partir de 2019.

Apesar de envolverem particularidades específicas no cálculo dos métodos de preços de transferência, os novos posicionamentos expressos pela RFB aqui tratados podem gerar impacto relevante nos ajustes de preços de transferência e, em consequência, no montante de IRPJ e CSLL devido pelas pessoas jurídicas brasileiras que tenham transações com partes relacionadas no exterior. Tais impactos podem ser de aumento ou de diminuição de carga tributária, dependendo da situação específica, sendo fundamental que sejam mensurados e avaliados à luz da legislação para permitir decisões bem informadas pelas empresas.

\* \* \*

### CONTATOS:

Para informações adicionais, entre em contato:

#### **Gustavo Lian Haddad**

gustavo.haddad@lefosse.com

Tel.: (+55) 11 3024 6312

#### **Luiz Alberto Santos**

luiz.santos@lefosse.com

Tel.: (+55) 11 3024 6362

#### **Dante Zanotti**

dante.zanotti@lefosse.com

Tel.: (+55) 11 3024 6214

#### **Lefosse Advogados**

Rua Tabapuã, 1227 14º andar  
04533-014 São Paulo SP Brasil

Avenida Presidente Wilson, 231 conj. 2703  
20030-905 Rio de Janeiro RJ Brasil