



# Receita Federal

## Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	106 – COSIT
DATA	24 de abril de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

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

Nos casos de importação por encomenda, à luz do art. 14 da Lei nº 11.281, de 2006, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência, quando verificada a existência de vinculação entre ambos e o exportador, ou quando o domicílio deste for em país ou dependência com tributação favorecida ou que estiver amparado por regime fiscal privilegiado.

O efetivo ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e sua respectiva declaração deverá ser realizado uma única vez, em razão de ser decorrente de uma única operação de importação que é objeto de controle de preços de transferência. Considerando que o encomendante é o principal interessado na operação de importação, sobre ele inicialmente recairá a exigência tributária decorrente da importação.

O efetivo ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL deve ser realizado pelo importador quando o encomendante não o fizer por qualquer razão, incluindo a falta de obrigatoriedade de tributação pelo lucro real.

Tanto para o importador quanto para o encomendante, o preço praticado é único, calculado com base no valor da importação efetuada, mas o preço parâmetro pode ser apurado por qualquer um dos métodos, observadas as respectivas limitações. No caso de adoção do método o PRL, deve-se utilizar a própria margem de lucro, considerando as vendas para não vinculadas.

**Dispositivos legais:** Lei nº 11.281, de 2006, arts. 11 e 14; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 18 a 24-A; IN RFB nº 1.312, de 2012.

### **Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. APLICAÇÃO DAS REGRAS. IMPORTADOR E ENCOMENDANTE.

Nos casos de importação por encomenda, à luz do art. 14 da Lei nº 11.281, de 2006, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência, quando verificada a existência de vinculação entre ambos e o exportador, ou quando o domicílio deste for em país ou dependência com tributação favorecida ou que estiver amparado por regime fiscal privilegiado.

O efetivo ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e sua respectiva declaração deverá ser realizado uma única vez, em razão de ser decorrente de uma única operação de importação que é objeto de controle de preços de transferência. Considerando que o encomendante é o principal interessado na operação de importação, sobre ele inicialmente recairá a exigência tributária decorrente da importação.

O efetivo ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL deve ser realizado pelo importador quando o encomendante não o fizer por qualquer razão, incluindo a falta de obrigatoriedade de tributação pelo lucro real.

Tanto para o importador quanto para o encomendante, o preço praticado é único, calculado com base no valor da importação efetuada, mas o preço parâmetro pode ser apurado por qualquer um dos métodos, observadas as respectivas limitações. No caso de adoção do método o PRL, deve-se utilizar a própria margem de lucro, considerando as vendas para não vinculadas.

**Dispositivos legais:** Lei nº 11.281, de 2006, arts. 11 e 14; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 18 a 24-A; IN RFB nº 1.312, de 2012.

## RELATÓRIO

O interessado acima identificado, pessoa jurídica de direito privado, formulou consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca de dúvidas quanto à interpretação da legislação tributária.

2. Afirmou ser empresa comercial exportadora e importadora regularmente constituída, de acordo com o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972; ter como principal atividade a importação de produtos do exterior por conta própria, por encomenda e por conta e ordem, além do comércio interno em geral e a realização de outras atividades e outros empreendimentos relacionados com estes objetivos sociais, notadamente a representação comercial e o agenciamento de comércio de mercadorias em geral; e apurar o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real. Acrescentou possuir escritórios no Brasil e no exterior, incluindo Portugal, Argentina e Ilhas Cayman.

3. Relatou desenvolver, no Brasil, operações de importação de produtos de diferentes setores da economia. Delimitou sua consulta na operação de importação por encomenda, conforme definida no

artigo 11 e seguintes da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1861, de 27 de dezembro de 2018. Esclareceu que, nesses casos, atua na posição de importadora em benefício de diferentes encomendantes, que podem estar inseridos em diversos setores econômicos. Manifestou dúvida a respeito do artigo 14 da Lei nº 11.281, de 2006.

4. Exemplificou situações que ocorreriam na modalidade de importação por encomenda:

4.1. Não haveria vinculação entre o exportador e o importador, nem entre o exportador e o encomendante. Alegou que, nessas hipóteses, não se aplicariam as regras de preço de transferência.

4.2. Poderia haver vínculo, apenas, entre o exportador e o encomendante. As regras de preço de transferência, nesse caso, aplicar-se-iam, somente, a este último.

4.3. Poderia haver vínculo, apenas, entre o exportador e o importador. Daí, as regras de preço de transferência aplicar-se-iam, somente, a este último.

4.4. Poderia haver vínculo entre o exportador, o importador e o encomendante, por eles, hipoteticamente, pertencerem ao mesmo grupo econômico. Nessa situação, entende existir necessidade de se definir, com clareza, como devem ser aplicadas as regras de preços de transferência, quem é o responsável por sua aplicação, bem como de se prestar as devidas informações à RFB.

4.5. Poderia o exportador ser residente ou domiciliado em país com tributação favorecida ou cuja legislação interna imponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas, ou a sua titularidade; ou é beneficiário de regime fiscal privilegiado, e não possuir vínculo com o importador, nem com o encomendante. Nessas situações, crê haver conveniência em se definir, com clareza, como devem ser aplicadas as regras de preços de transferência, quem é o responsável por sua aplicação, bem como de se prestar as devidas informações à RFB.

4.6. Poderia o exportador ser residente ou domiciliado em país com tributação favorecida ou cuja legislação interna imponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou a sua titularidade, ou é beneficiário de regime fiscal privilegiado e possuir vínculo com o importador ou com o encomendante ou, ainda, com ambos. Acredita, em tais casos, haver imperativo de se definir, com clareza, como devem ser aplicadas as regras de preços de transferência, quem é o responsável por sua aplicação, bem como de se prestar as devidas informações à RFB.

5. Transcreveu a ementa da Solução de Consulta Cosit nº 1, de 29 de março de 2012. Extraiu dela o princípio de que a norma do artigo 14 da Lei nº 11.281, de 2006, não buscaria ampliar ou mesmo duplicar a aplicação das regras de preços de transferência. Ao contrário, em se tratando de operações de importação por encomenda, a solução de consulta pareceria ter estabelecido as seguintes diretrizes:

5.1. Se o exportador for vinculado apenas ao importador, seria este último que deveria sujeitar-se às regras de preços de transferência;

5.2. Se o exportador for vinculado apenas ao encomendante, seria o encomendante que deveria sujeitar-se às regras de preços de transferência; e

5.3. Se o exportador for vinculado tanto ao importador quanto ao encomendante, ou se o exportador estiver domiciliado em paraíso fiscal, independentemente de vínculo com esses, tanto o importador quanto o encomendante estariam sujeitos às regras de preços de transferência.

6. Argumentou que a interpretação desta Secretaria não esclarece se, no caso mencionado no subitem 5.3., o importador e o encomendante deveriam aplicar as regras de preços de transferência simultaneamente ou se ambos são responsáveis pelo cálculo dos ajustes, mas, uma vez que tais ajustes tenham sido feitos por um dos responsáveis e havido a tributação correspondente, o outro estaria dispensado da aplicação das regras dos preços de transferência.

7. Para explicar a diferença entre tais situações, apresentou três exemplos práticos sobre: importação por conta própria, importação por encomenda com aplicação cumulativa dos preços de transferência e importação por encomenda com aplicação alternativa dos preços de transferência (fls. 7 a 10).

8. Em conclusão, defendeu que o regramento de preços de transferência não poderia resultar em diferentes bases tributáveis, a depender da modalidade de importação praticada, se direto (importação própria), ou indireto (importação por encomenda). Disse que a opção pela importação terceirizada não constitui fato econômico relevante para afetar o critério quantitativo da regra de incidência sob análise. Com base nestas premissas, sustentou que o que chamou de interpretação mais consistente seria a da aplicação alternativa dos ajustes de preços de transferência.

9. Aduziu que a previsão do artigo 14 da Lei nº 11.281, de 2006, no sentido de aplicação das regras de preços de transferência ao importador e ao encomendante, encontrar-se-ia plenamente atendida, no caso de ela se dar de forma alternativa, já que os ajustes seriam feitos, mas não em duplicidade. Apontou o artigo 2º, § 5º, da IN RFB nº 1312, de 28 de dezembro de 2012, como tendo previsão similar.

10. Insistiu que as regras de preços de transferência pareceriam ter buscado a equivalência entre a importação por encomenda e as demais modalidades de importação, levando em consideração a particularidade de que naquela poderia haver duas partes no Brasil. Assim, uma vez assegurada a equivalência, entendeu que não deveria haver um ônus adicional para as partes, sob pena de se inviabilizar essa modalidade de importação quando comparada com as demais.

11. Além desse argumento, que chamou de teleológico, o interessado pensa que toda a legislação de preços de transferência tem sido refinada e acertada para tornar o ajuste o mais preciso possível. Exemplifica esta alegada tendência com a criação dos métodos para *commodities*, bem como com as alterações realizadas no preço praticado no Método do Preço de Revenda menos Lucro, cuja principal finalidade seria impedir que o valor do ajuste incida sobre valores pagos em transações não controladas, excluindo de um potencial ajuste, por exemplo, os valores de frete e seguro, desde que pagos a parte independente, bem como o imposto de importação e despesas aduaneiras, pagos a ente federativo. Este raciocínio, na sua opinião, teria sido aplicado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), mediante Acórdão nº 101-95.499, proferido na sessão de 27 de abril de 2006. Transcreveu trecho do acórdão.

12. Entende que o fato de ambas as entidades estarem sujeitas aos cálculos de preços de transferência, somada à alegada corresponsabilização, que acredita orientada pela Solução de Consulta Cosit nº 1, de 2012, e pela resposta à pergunta nº 7 do Capítulo XIX do Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica, significaria que, se nenhuma dessas entidades fizesse o ajuste, qualquer uma delas poderia vir a ser responsabilizada por tal fato. Por outro lado, isso não denotaria que o mesmo valor poderia ser cobrado de ambas em duplicidade.

13. Alegou que, sendo confirmado seu entendimento no sentido de que o importador e o encomendante seriam alternativamente responsáveis, surgiriam dúvidas adicionais, que passou a elencar:

13.1. “1. se o **encomendante** realizar os cálculos de preços de transferência, deverá considerar o preço praticado na aquisição, que corresponde ao valor da importação pago pelo importador (já que é esse o valor sob controle), seja no caso de utilização do PIC ou CPL, seja no caso do preço parâmetro a ser calculado com base nas vendas efetuadas pelo próprio encomendante segundo o método PRL?”

13.2. “2. por outro lado, se o **importador** realizar os cálculos de preços de transferência e optar pelo método do PRL, poderá considerar o preço líquido de venda praticado pelo encomendante, para fins de aplicação da metodologia eleita e determinação do preço parâmetro?”

13.3. “3. no caso de exportador sediado em paraíso fiscal, ainda que vinculado a ambas ou a uma das partes (importador e/ou encomendante), prevaleceria o entendimento segundo o qual tanto o importador quanto o encomendante são alternativamente responsáveis pela apuração das regras de preços de transferência?”

14. Acredita que qualquer um dos dois, importador ou encomendante, continuaria podendo realizar os cálculos, independentemente de qualquer ordem de preferência do ponto de vista fiscal.

15. Citou as orientações desta Secretaria relativas ao preenchimento do Bloco X, “RegistroX291: Operações com o Exterior - Pessoa Vinculada/Interposta/País com Tributação Favorecida”, as quais, segundo sua visão, as operações com paraísos fiscais teriam prevalência em relação à condição de pessoa vinculada. Transcreveu a orientação contida no Manual de Orientação da ECF, Tabelas\_Dinamicas\_ECF\_Leiaute\_6\_AC\_2019\_/SIT\_ ESP \_2020" (Atualizada 17/12/2019), Bloco X\_Registo X291, Campo 3.

16. Ressaltou que a aplicação das regras de preços de transferência teria um enfoque matemático, o qual seria evidenciado não só na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, mas principalmente na IN RFB nº 1312, de 2012, razão pela qual, caso seu entendimento esteja incorreto, ou seja, o artigo 14 da Lei nº 11.281, de 2006, seja interpretado no sentido de aplicação cumulativa dos ajustes de preços de transferência, apresentaria e ponderaria aspectos quanto as consequências práticas que, no seu entender, tornariam extremamente difícil a realização de tais controles. Isso, para ele, demonstraria que tal sistemática não seria compatível com as regras de preços de transferência atualmente.

17. Argumentou, em primeiro lugar, que, na apuração dos preços de transferência realizada pelo encomendante, o preço praticado deveria estar baseado na operação de importação realizada pelo

importador, no contexto do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, dos artigos 3º a 19 da IN RFB nº 1.312, de 2012, os quais mencionariam importação/aquisição de empresa vinculada, em princípio no exterior, já que o preço sob análise não seria aquele obtido na operação de venda do importador ao encomendante, por se tratar de operação doméstica.

18. Complementou que, em termos de apuração do preço parâmetro e do cálculo do ajuste, igualmente supondo a, por ele denominada como equivocada, responsabilidade concomitante do importador e do encomendante, caberia enfrentar os seguintes aspectos:

18.1. “a. Considerando o princípio de que cada operação deve ter apenas um preço praticado e um parâmetro (conforme previsto na pergunta nº 011 do Compêndio Perguntas e Respostas do IRPJ/CSLL, no capítulo XIX - Operações Internacionais, e no *caput* do art. 5º da Instrução Normativa 1.312/2012), assim como o princípio da escolha do melhor método (conforme § 1º do art. 4º da Instrução Normativa 1.312/2012), tanto o encomendante quanto o importador poderiam em tese informar o mesmo preço praticado, o mesmo preço parâmetro e o mesmo ajuste, considerando para tal o método mais vantajoso. **Nesse caso, convém lembrar que se trata do mesmo item em sentido literal, e não de itens diferentes, mas de mesmo tipo.**”

18.1.1 “i. Especificamente, não estaria claro se a conclusão acima se mantém mesmo nos casos de não ser possível a utilização por ambas as partes (por exemplo, porque a importadora e a encomendante são vinculadas, o que impediria a aplicação do método PRL sobre as vendas da importadora à encomendante, mas não necessariamente da encomendante a terceiros). Neste caso caberia esclarecer se a importadora poderia reportar o mesmo método PRL utilizado pela encomendante.”

18.1.2. “ii. Caso o bem fosse importado (p.ex. de paraíso fiscal) e não houvesse vínculo entre as entidades, também não restaria claro se a importadora poderia utilizar uma margem diferente da encomendante, por se tratar de setores diferentes. Por exemplo, a importadora faz a venda de um determinado insumo, que poderia ter diferentes destinações, mas a encomendante utiliza tais insumos na produção de equipamentos médico-hospitalares, que então revende. Nesse caso, caberia esclarecer se haveria a possibilidade de cálculo de dois parâmetros para o mesmo item importado com margens diferentes.”

18.1.3. “iii. Finalmente, caberia ainda esclarecer se, numa situação em que ambas as entidades fizerem vendas a terceiros, deveria ser feita uma média dos preços das duas entidades a fim de aplicação de um único PRL para toda a operação ou cada operação deve ser considerada individualmente.?”

18.2. “b. Também especificamente no caso de aplicação do método PRL, com as novas disposições sobre estoques e o correspondente impacto nos cálculos dos preços praticados e parâmetro, conforme art. 12, § 3º, § 15 e § 16 da Instrução Normativa 1.312/2012, caberia esclarecer como devem ser feitos tais cálculos, sobretudo no caso de utilização de um único PRL para ambas as empresas. Ou seja, caberia determinar se os valores de estoques iniciais e finais devem ser consolidados entre as empresas ou se os cálculos devem se referir exclusivamente a cada uma das empresas.”

18.2.1. “i. Também caberia esclarecer se os aspectos ponderados no item anterior se manteriam mesmo caso as quantidades utilizadas por cada uma das partes sejam diferentes (por exemplo, é possível que a importadora tenha estoques iniciais e finais, assim como vendas, em quantidades distintas da encomendante, pela própria natureza da operação de importação por encomenda).”

18.2.2 “ii. Havendo estoques finais distintos para as entidades, se uma delas optar por alterar o método (migrando do PIC/CPL para o PRL ou vice-versa), caberia esclarecer como tal ajuste deve ser refletido na outra pessoa jurídica e ainda se tal mudança forçaria a outra a utilizar o mesmo método, ou se poderia ser alterado o método e para qual quantidade.”

19. Ponderou, em segundo lugar, que caberia estabelecer a quantidade sujeita a ajustes de preços de transferência, ainda que utilizados outros métodos. Mencionou as seguintes questões derivadas:

19.1. “E se a importação ocorrer em 20X1 (ou seja, a importadora teria operações controladas em 20X1) e a aquisição pela encomendante ocorrer em 20X2 (ou seja, a encomendante somente reconheceria o valor dos ativos em 20X2)? Caso ambas devessem apresentar os ajustes, tais ajustes seriam considerados como temporalmente independentes?”.

19.2. “Especificamente nesse caso, a encomendante deveria buscar operações entre independentes ocorridas no ano 20X1 ou 20X2? Em caso de utilizar as informações do ano 20X1, deveria ser realizado o ajuste de variação cambial previsto no art. 11, §4º da Instrução Normativa 1.312/2012?”.

19.3. “O valor da quantidade tributada no ano deveria se basear nas quantidades baixadas pela encomendante ou pela importadora, ou cada qual deve proceder a seu próprio cálculo?”.

19.4. “Se houver a mudança de método descrita no item 2.b.ii [item 20.2.2] acima, como isso afetaria cada uma das empresas?”.

19.5. “Destaque-se que as questões elencadas acima se referem a situações de fato enfrentadas pela Consulente, tanto quanto as quantidades quanto a temporalidade, devido a dinâmica das operações por encomenda.”.

19.6. “Por fim, a Consulente entende que essas dificuldades práticas não se aplicariam no caso da adoção alternativa das regras de preço de transferência, pela importadora ou pela encomendante, já que os controles recairiam sobre uma das duas empresas, mas não sobre ambas concomitantemente. Isso traria uma substancial simplificação na aplicação das regras que, inclusive, conforme exposto acima, seriam mais razoáveis. Não obstante, a Consulente entende que, caso se aplique a interpretação de obrigação cumulativa das regras de preços de transferência, pela importadora e pela encomendante, as perguntas acima são essenciais para a correta interpretação e aplicação de legislação tributária, especificamente das normas de preços de transferência.”.

20. Indicou o artigo 14 da Lei nº 11.281, de 2006; o artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996; os artigos 2º, § 5º; 3º a 8; 12, §§ 3º, 15 e 16; e 19, todos da IN RFB nº 1312, de 2012, como os dispositivos da legislação que ensejaram a consulta.

21. Questionou, ressaltando que sua principal questão diz respeito à aplicação alternativa ou cumulativa das regras de preço de transferência pelo importador e encomendante, nos seguintes termos:

21.1. “1. Nos casos de importação por encomenda, estando tanto o encomendante quanto o importador sujeitos à aplicação dos métodos de transferência, o art. 14 da Lei 11.281/2006 determina que os cálculos efetivos e ajustes devem ser realizados por apenas um deles (mantendo ajuste similar ao que ocorreria na importação por conta própria), alternativamente (importador **ou** encomendante), ou tal dispositivo deve ser interpretado de forma que os ajustes sejam feitos em duplicidade (quando comparado com os ajustes que seriam devidos no caso da importação por conta própria transação), por ambas as partes cumulativamente (importador **e** encomendante)?”

21.2. “2. Na melhor interpretação da Consulente, a aplicação das regras deveria ser alternativa, pelos motivos já expostos (evitar o aumento imotivado do ajuste de preços de transferência, respeitar a jurisprudência existente, etc.). Não obstante, mesmo no caso da melhor interpretação, colocam-se as perguntas adicionais, a fim de permitir a aplicação adequada das regras”.

21.2.1. “a. Em caso de uma das entidades estar dispensada de aplicação dos controles de preços de transferência para as importações (por exemplo, por ser tributada na sistemática de lucro presumido, arbitrado ou SIMPLES), tal cumprimento presumido se aplica a ambas as partes ou deve a parte residual necessariamente realizar a aplicação das regras de preços de transferência?”

21.2.2. “b. Em caso negativo, supondo que a parte dispensada fosse o encomendante (e.g. lucro presumido), poderia o importador utilizar as vendas realizadas por esse encomendante a terceiros independentes (considerando igualmente o custo de tais vendas), para aplicação do método PRL, especialmente nos casos em que tendo em vista que o importador e encomendante sejam vinculados, quando as vendas do importador para o encomendante não poderiam servir de base para o método PRL?”.

21.2.2.1. “i. Em caso positivo, qual margem deveria ser utilizada (aquela referente ao setor do encomendante ou a do setor do importador)?”

21.2.3. “c. Em qualquer caso, se o encomendante realizar os cálculos de preços de transferência, ainda assim o preço praticado deverá ser calculado com base no valor da importação efetuada pelo importador (já que é esse o valor sobre controle), seja no caso de utilização do PIC ou CPL, seja no caso do preço parâmetro ser calculado com base nas vendas efetuadas pelo próprio encomendante segundo o método PRL?”

21.2.4. “d. Nos outros casos, se o importador realizar os cálculos de preços de transferência e optar pelo método do PRL, poderá considerar o preço líquido de venda praticado pelo encomendante, para fins de aplicação da metodologia eleita e determinação do preço parâmetro?”

21.2.5. “e. Uma vez que tanto o importador quanto o encomendante sejam responsáveis pela apuração das regras de preços de transferência (ainda que alternativamente), é indiferente, para fins do art. 14 da Lei 11.281/2006, quem efetivamente realiza os ajustes de preços de transferência? Especificamente, essa alternatividade se aplica mesmo nos casos em que uma das partes possa ter

relações mais próximas (por exemplo, importação de paraíso fiscal, em que o exportador tenha vínculo com uma das partes, mas não com outra), já que o ajuste teria sido oferecido à tributação?”

22. “Ressalte-se que a aplicação das regras de preços de transferência tem um enfoque matemático, o qual é evidenciado não só na Lei 9.430/1996, mas principalmente na Instrução Normativa 1.312/2012, com suas alterações, razão pela qual caso a Receita Federal do Brasil entenda que o art. 14 da Lei 11.281/2006 obrigue as duas empresas a aplicar **cumulativamente** os ajustes de preços de transferência (o que Consulente simplesmente admite para fins de argumentação), a Consulente adianta as substanciais indagações práticas relativamente a tais controles (o que só evidencia, no sentir da Consulente, que tal sistemática não é compatível com as regras de preços de transferência atualmente):”

22.1. “3. O preço praticado deve estar baseado na operação de importação realizada pela importadora no contexto dos arts. 40, 50 e 7º, bem como os art. 8º a 19º da Instrução Normativa 1.312/2012 (todos os quais mencionam importação/aquisição de empresa vinculada — em princípio no exterior), com suas modificações posteriores, e não aquele obtido na operação de venda do importador ao encomendante (por se tratar de operação doméstica), correto?”

22.2. “4. Em termos de apuração do preço parâmetro e do cálculo do ajuste, igualmente supondo a responsabilidade concomitante do importador e do encomendante:”.

22.2.1. “a. Considerando o princípio de que cada operação deve ter apenas um preço praticado e um parâmetro (conforme previsto na pergunta N° 011 do Compêndio Perguntas e Respostas do IRPJ/CSLL, no capítulo XIX — Operações Internacionais, e no *caput* do art. 5º da Instrução Normativa 1.312/2012), assim como o princípio da escolha do melhor método (conforme § 1º do art. 40 da Instrução Normativa 1.312/2012), tanto o encomendante quanto a Consulente podem informar o mesmo preço praticado, o mesmo preço parâmetro e o mesmo ajuste, conforme o método mais vantajoso? **Nesse caso, convém lembrar que se trata do mesmo item em sentido literal, e não de itens diferentes, mas de mesmo tipo ou similares**”.

22.2.1.1. “i. Especificamente, a Consulente indaga se a resposta acima se mantém mesmo nos casos de não ser possível a utilização por ambas as partes (por exemplo, porque a importadora e a encomendante são vinculadas, o que impediria a aplicação do método PRL sobre as vendas da importadora à encomendante, mas não necessariamente da encomendante a terceiros), poderia a importadora reportar o mesmo método PRL utilizado pela encomendante?”.

22.2.1.2. “ii. Caso o bem fosse importado (p.ex. de paraíso fiscal) e não houvesse vínculo entre as entidades, poderia a importadora utilizar uma margem diferente da encomendante, por se tratar de setores diferentes?”

22.2.1.3. “iii. Por exemplo, a importadora faz a venda de um determinado insumo, que poderia ter diferentes destinações, mas a encomendante utiliza tais insumos na produção de equipamentos médico-hospitalares, que então revende. Nesse caso, haveria a possibilidade de cálculo de dois parâmetros para o mesmo item importado com margens diferentes?”

22.2.1.4. “iv. Contrariamente, se ambas as entidades fizerem vendas a terceiros, deve ser feita uma média dos preços das duas entidades a fim de aplicação de um único PRL para toda a operação ou cada operação deve ser considerada individualmente?”

22.2.2. “b. Também especificamente no caso de aplicação do método PRL, com as novas disposições sobre estoques e o correspondente impacto nos cálculos dos preços praticados e parâmetro, conforme art. 12, §30, §15 e §16 da Instrução Normativa 1.312/2012, como devem ser feitos tais cálculos, sobretudo no caso de utilização de um único PRL para ambas as empresas?”

22.2.2.1. “i. Os valores de estoques iniciais e finais devem ser consolidados entre as empresas ou os cálculos devem se referir exclusivamente a cada uma das empresas?”

22.2.2.2. “ii. A resposta à pergunta anterior se mantém mesmo caso as quantidades utilizadas por cada uma das partes sejam diferentes (por exemplo, é possível que a importadora tenha estoques iniciais e finais, assim como vendas, em quantidades distintas da encomendante, pela própria natureza da operação de importação por encomenda)?”

22.2.2.3. “iii. Havendo estoques finais distintos para as entidades, se uma delas optar por alterar o método (migrando do PIC/CPL para o PRL ou vice-versa), como tal ajuste deve ser refletido na outra pessoa jurídica?”

22.2.2.4. “iv. Especificamente, tal mudança forçaria a outra a utilizar o mesmo método?”

22.2.2.5. “v. Poderia ser alterado o método?”

22.2.2.6. “vi. Se sim, para qual quantidade?”

22.3. “5. Qual deve ser a quantidade sujeita a ajustes de preços de transferência, ainda que sejam utilizados outros métodos? E se a importação ocorrer em 20X1 (ou seja, a importadora teria operações controladas em 20X1) e a aquisição pela encomendante ocorrer em 20X2 (ou seja, a encomendante somente reconheceria o valor dos ativos em 20X2)?”

22.3.1. “a. Caso ambas devessem apresentar os ajustes, tais ajustes seriam considerados como temporalmente independentes?”

22.3.2. “b. Especificamente nesse caso, a encomendante deveria buscar operações entre independentes ocorridas no ano 20X1 ou 20X2?”

22.3.3. “c. Em caso de utilizar as informações do ano 20X1, deveria ser realizado o ajuste de variação cambial previsto no art. 11, §4º da Instrução Normativa 1.312/2012?”

22.3.4. “d. O valor da quantidade tributada no ano deveria se basear nas quantidades baixadas pela encomendante ou pela importadora, ou cada qual deve proceder a seu próprio cálculo?”

22.3.5. “e. Se houver a mudança de método descrita no item 2.b.ii acima, como isso afetaria cada uma das empresas?”

## FUNDAMENTOS

23. O processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

24. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), atualmente, a matéria está normatizada pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, que revogou a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, mencionada pelo Consultante.

25. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida nenhuma informação, interpretação, ação ou classificação fiscal procedida pelo consultante e não gera nenhum efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

### Síntese do relatório

26. Conforme relatado, o consultante atua na posição de importador em benefício de diferentes encomendantes, que podem estar inseridos em diversos setores econômicos. Diante disso, alega enfrentar diversas situações práticas que geram dúvidas em face da legislação tributária.

27. O consultante questiona, inicialmente (questão sintetizada nos parágrafos 21 e 21.1), se, a partir do disposto no art. 14 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, as regras de preço de transferência destinadas ao importador e ao encomendante devem ser aplicadas de modo alternativo ou cumulativo, considerando a conclusão da Solução de Consulta Cosit nº 1, de 2012, no sentido de que, em suas palavras: *“se o exportador for vinculado tanto ao importador quanto ao encomendante, ou se o exportador estiver domiciliado em paraíso fiscal, independentemente de vínculo com esses, tanto o importador quanto o encomendante estariam sujeitos às regras de preços de transferência”, “simultaneamente ou se ambos são responsáveis pelo cálculo dos ajustes, mas, uma vez que tais ajustes tenham sido feitos por um dos responsáveis e havido a tributação correspondente, o outro estaria dispensado da aplicação das regras dos preços de transferência”*.

28. Considerando cada uma das possíveis respostas, faz perguntas adicionais relativamente à aplicação das regras de preço de transferência em relação ao importador e ao encomendante, em uma operação de importação por encomenda (parágrafos 21, 21.1 e 21.2), além de outras perguntas operacionais condicionadas à eventual conclusão pela aplicação cumulativa das regras de preço de transferência para importador e encomendante (parágrafos 22 e seus desdobramentos).

### Legitimidade para a consulta

29. Quanto à legitimidade para a apresentação da consulta, embora a dúvida do consultante (importador) envolva também o encomendante, que não é formalmente parte interessada na presente consulta, o consultante visa, na prática, obter esclarecimentos acerca da aplicação das regras de preço de transferência em sua própria contabilidade. O consultante questiona sobre como proceder quanto à apuração do preço praticado e do preço parâmetro na operação de importação realizada por ele mesmo, em que atua como importador, em face do comportamento do encomendante, e, ainda, se a aplicação das regras de preço de transferência por este último o liberaria do dever de aplicá-las.

30. As regras de preços de transferência impõem-se na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que realizem certas transações com pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior.

31. A legitimidade ordinária para consultar, neste caso, decorre de expressa previsão legal, estando de acordo com o art. 46 do Decreto nº 70.235, de 1972, que prevê que *“o sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado”*.

32. Em tese, o consulente (importador) é sujeito passivo do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 121 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), devidos por ele mesmo em relação às operações de importação sujeitas às regras de preços de transferência, que estão compreendidas no objeto da consulta.

33. Neste caso, por se tratar de uma consulta apresentada pelo importador, a presente solução de consulta não alcança o encomendante, pois se limita a gerar efeitos legais para o consulente.

### **Nova legislação**

34. Diante das questões formuladas, importa esclarecer que as operações realizadas entre o consulente e empresas sediadas no exterior devem ser analisadas considerando-se o disposto na legislação brasileira que trata das regras de preços de transferência.

35. Recentemente, essas regras sofreram profunda alteração com a publicação da Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023, resultado da conversão da Medida Provisória nº 1.152, de 28 de dezembro de 2022, que, a partir da sua vigência, introduziu um novo marco legal para a matéria no Brasil, revogando, por conseguinte, as disposições atuais sobre preços de transferência constantes dos arts. 18 a 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e demais dispositivos correlatos. No âmbito infralegal, a Instrução Normativa RFB nº 2.161, de 28 de setembro de 2023, veio regulamentar a nova lei, revogando a IN RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012, que regulamentava a Lei nº 9.430, de 1996.

36. Assim, a partir de 1º de janeiro de 2023 (de forma opcional) ou a partir de 1º de janeiro de 2024 (de forma obrigatória), na apuração dos preços de transferência, o consulente deverá observar as novas regras previstas na referida lei sobre a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas que realizam transações com partes relacionadas no exterior, denominadas transações controladas. Em uma eventual consulta futura sobre dúvida quanto à aplicação dessa legislação específica, o consulente deverá observar o disposto no art. 15 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

37. A presente solução de consulta, contudo, se restringe a analisar o caso com base na Lei nº 9.430, de 1996, e na Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 2012, com suas alterações, ambas vigentes à época dos fatos relatados.

### **Importação por encomenda**

38. O dispositivo da Lei nº 11.281, de 2006, objeto da principal dúvida do consulente, assim dispõe:

**Art. 14. Aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que trata a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nas importações de que trata o art. 11 desta Lei. (grifou-se)**

39. O mencionado artigo 11 da mesma lei prevê:

**Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.**

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 3º Considera-se promovida na forma do **caput** deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

(grifou-se)

40. Em síntese, o artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006, trata da importação “por encomenda”, distinguindo-a expressamente da modalidade de importação “por conta e ordem de terceiro”.

41. Essa legislação foi objeto da Solução de Consulta Cosit nº 1, de 29 de março de 2012, que, analisando ambos os modelos de importação através de terceiros, esclareceu sua aplicação nos termos da seguinte Ementa:

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

Responsabilidade pela apuração de preços de transferência na “importação por encomenda”:

a) tanto o importador quanto o encomendante serão responsáveis pela apuração das regras de preços de transferência quando a pessoa física ou jurídica exportadora for vinculada ao importador e ao encomendante;

b) nos casos em que a pessoa física ou jurídica exportadora for vinculada ao encomendante ou ao importador, apenas a parte vinculada será responsável pela apuração das regras de preços de transferência;

c) nos casos em que a importação for proveniente de operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida ou beneficiada por regime fiscal privilegiado, tanto o importador quanto o encomendante serão responsáveis pela apuração das regras de preços de transferência, independentemente de haver vinculação entre as partes.

Nos casos de importação “por conta e ordem de terceiro”, somente a empresa adquirente - e não o importador contratado - será responsável pela apuração de preços de transferência, quando:

- a) o exportador for pessoa vinculada à empresa adquirente; ou
- b) o exportador for pessoa jurídica residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida ou beneficiada por regime fiscal privilegiado, independentemente de o exportador ser ou não pessoa vinculada à empresa adquirente.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 18 a 24 e 24-A; Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, arts. 11 e 14; Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, art. 3º e art. 10, inciso I.

42. No caso de importação “por conta e ordem de terceiro”, esclareceu a SC que, quando houver vinculação entre o exportador e a empresa adquirente - conforme o conceito de vinculação previsto no art. 23 da Lei nº 9.430, de 1996, “*somente a empresa adquirente será responsável pela apuração das regras de preços de transferência, tendo em vista o fato de que o importador por conta e ordem é considerado mero prestador de serviços*”. Idêntico tratamento é previsto quando o exportador for pessoa jurídica residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida ou beneficiada por regime fiscal privilegiado.

43. Por outro lado, sobre a importação por encomenda, considerou, à luz dos dispositivos mencionados, que as regras são aplicáveis a ambos, **quando cabíveis**, conforme trechos abaixo reproduzidos:

#### Fundamentos

[...]

11. Por outro lado, a importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, I, da IN SRF nº 634, de 2006).

12. Na “importação por encomenda”, é o importador contratado quem adquire a mercadoria, além de providenciar sua nacionalização e de revendê-la ao encomendante, o que implica atribuir aos atos e responsabilidades do importador contratado os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.

13. É importante observar que o art. 11, § 3º, da Lei nº 11.281, de 2006, considera a importação promovida pelo importador contratado, independentemente da participação do encomendante nas operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior, uma vez que é o importador contratado quem pactua a compra internacional e deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação, pela via cambial.

14. No que diz respeito à aplicação da legislação de preços de transferência, segundo o artigo 14 da Lei nº 11.281, de 2006, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que trata a Lei nº 9.430, de 1996:

“Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1º (...)

I – (...)

II – (...)

§ 2º (...)

§ 3º **Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior.** (Incluído pela Lei nº11.452, de 27 de fevereiro de 2007)”

.....  
“Art. 14. Aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que trata a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nas importações de que trata o art. 11 desta Lei.” (grifo nosso)

15. Da leitura do referido art. 14, e consideradas as hipóteses de “importação por encomenda”, relatadas pela consulente, entende-se que:

a) nos casos em que pessoa física ou jurídica exportadora for vinculada ao importador e ao encomendante, **tanto o importador quanto o encomendante serão responsáveis pela apuração das regras de preços de transferência;**

b) nos casos em que a pessoa física ou jurídica exportadora for vinculada ao encomendante ou ao importador, **apenas a parte vinculada será responsável pela apuração das regras de preços de transferência;**

c) quanto à hipótese em que o exportador for residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida ou for beneficiado por regime fiscal privilegiado, as regras de preço de transferência para a apuração do imposto sobre a renda deverão ser observadas, independentemente de haver vinculação entre as partes.

(grifou-se)

44. Cumpre esclarecer que, quando a SC nº 1, de 2012, indica que importador e encomendante, quando vinculados ao exportador, são responsáveis por apresentar os cálculos de preços de transferência, não utiliza o termo “responsável” no sentido de responsabilidade tributária, mas no sentido de obrigação.

45. A responsabilidade pela apuração das regras de preços de transferência referida no art. 14 da Lei nº 11.281, de 2006, não se confunde com a responsabilidade tributária solidária quanto ao imposto de importação (art. 12 da Lei nº 11.281/2006, DL 37/66, art. 32, § único) e pelas infrações aduaneiras (DL 37/66, art. 95, VI).

46. A principal dúvida do consulente pauta-se nas circunstâncias descritas nos incisos a) e c), acima, ou seja, quando ambas as pessoas jurídicas brasileiras – importador e encomendante – tiverem relação de vinculação com o fornecedor estrangeiro (exportador) ou quando este for

residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida ou beneficiado por regime fiscal privilegiado, casos em que, ambos – importador e encomendante – estarão sujeitos à apuração das regras de preços de transferência.

47. Uma operação de importação se inicia quando o interessado decide adquirir determinado produto ou insumo do exterior, podendo optar por fazer essa aquisição diretamente ou através de uma empresa especializada em importação. A importação por conta e ordem e a importação por encomenda são dois modelos de importação através de terceiros previstos na legislação brasileira.

48. Na importação por conta e ordem, o adquirente dos produtos, previamente, firma um contrato com o importador que vai realizar o despacho aduaneiro de importação utilizando recursos financeiros transferidos pelo adquirente.

49. Na importação por encomenda, também a partir de um contrato inicial firmado entre as partes, o importador adquire produtos no exterior e promove o despacho aduaneiro de importação, porém, nesse caso, utilizando recursos próprios. Na sequência, o importador revende os produtos importados à empresa previamente determinada no contrato, o encomendante.

50. Assim, um primeiro aspecto a reforçar é que, embora tenham características distintas, especialmente no que tange à movimentação financeira, ambos os modelos de importação deixam evidenciado o fato de que o adquirente dos produtos no Brasil é o real interessado na operação de importação, logo, deve ser considerado o sujeito principal na relação com a Administração Tributária.

51. Atualmente, a Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018, estabelece requisitos e condições para a realização de operações de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda, dispondo:

Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022). (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

§ 1º Considera-se encomendante predeterminado a pessoa jurídica que contrata o importador por encomenda referido no caput para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado.

§ 1º Considera-se encomendante predeterminado a pessoa, física ou jurídica, que contrata o importador por encomenda referido no caput para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria de procedência estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022). (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada, mediante contrato previamente firmado entre o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, podendo este participar ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior.

§ 3º Considera-se recurso próprio do importador por encomenda o pagamento da obrigação, ainda que anterior à realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda.

§ 3º Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020)

§ 3º Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação relativa à revenda da mercadoria nacionalizada, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda da mercadoria de procedência estrangeira pelo importador por encomenda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

§ 4º O importador por encomenda poderá solicitar prestação de garantia, inclusive mediante arras, sem descaracterizar a operação referida no caput.

§ 5º O pagamento ao fornecedor estrangeiro pela aquisição da mercadoria importada deve ser realizado exclusivamente pelo importador por encomenda.

52. De acordo com a legislação, no que se refere à importação por conta e ordem, as empresas comerciais exportadoras atuam como meras intermediárias, prestando serviço à adquirente dos produtos importados. Daí a conclusão de que somente o adquirente deve apurar os preços de transferência quando se enquadrar nas situações obrigatórias. Este não é o caso do consulente.

53. Quanto à importação por encomenda, em que o importador realiza a importação com recursos próprios, não há que se falar em prestação de serviços. Tanto o importador quanto o encomendante devem ter capacidade econômico-financeira para adquirir os produtos encomendados, não sendo admitido sequer o adiantamento parcial de recursos pelo encomendante, sob pena de caracterizar uma “importação por conta e ordem”, nos termos do § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006.

54. Em razão dessa distinção, o art. 14 da Lei nº 11.281, de 2006, é explícito ao determinar que a legislação de preços de transferência aplica-se a ambos os envolvidos na operação de importação por encomenda. De acordo com o referido artigo, se o fornecedor no exterior, nos termos dos arts. 23 e 24 da Lei nº 9.430, de 1996, estiver domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida e/ou for vinculado com o importador ou o encomendante, as regras de preços de transferência deverão ser observadas.

55. Dessa forma, o legislador pretende evitar que o encomendante escape ao controle dos preços de transferência ao utilizar um terceiro como importador, nos casos em que ele próprio tenha vínculo com o fornecedor no exterior ou quando este for residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida ou beneficiado por regime fiscal privilegiado.

### **O controle dos preços de transferência**

56. As regras de preços de transferência objetivam, essencialmente, garantir a base tributária apropriada em cada jurisdição e evitar a dupla tributação nas transações internacionais, possibilitando o controle dos preços, de forma a evitar a transferência de resultados para o exterior, especialmente em razão da proximidade das relações entre os sujeitos passivos brasileiros e pessoas residentes ou domiciliadas no exterior.

57. Como referido, até 31 de dezembro de 2023, encontrava-se vigente a Lei nº 9.430, de 1996, dispondo quanto à matéria objeto de dúvida. De acordo a lei, enquanto vigente, o controle dos

preços de transferência, dentre outras hipóteses, destina-se às operações de importação ou aquisição de bens, serviços e direitos adquiridos no exterior de partes vinculadas (art. 18, caput) ou de pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a 20% (art. 24) ou em regime fiscal privilegiado (art.24-A).

58. Assim, tratando-se de operações entre partes vinculadas, ou com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a 20%, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior, em decorrência de importação ou de aquisição de bens, serviços e direitos, estão sujeitos à apuração dos preços de transferência.

59. No presente caso, interessa o conceito de vinculação fixado para efeito da legislação do IRPJ e da CSLL, no que concerne à dedutibilidade de custos de bens, serviços e direitos importados e ao reconhecimento de receitas e rendimentos derivados da exportação, em operações praticadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

60. Assim, é fundamental, inicialmente, pontuar qual o alcance da expressão “vinculada” na Lei nº 9.430, de 1996, que dispõe:

#### Seção V

#### Preços de Transferência

#### Bens, Serviços e Direitos Adquiridos no Exterior

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:**

[..]

§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.

[...]

#### Pessoa Vinculada - Conceito

Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada **vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:**

I - a matriz desta, quando **domiciliada no exterior;**

II - a sua filial ou sucursal, **domiciliada no exterior;**

III - a pessoa física ou jurídica, **residente ou domiciliada no exterior**, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica **domiciliada no exterior** que seja caracterizada como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

V- a pessoa jurídica **domiciliada no exterior**, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pela menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, **residente ou domiciliada no exterior**, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, **residente ou domiciliada no exterior**, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física **residente no exterior** que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, **residente ou domiciliada no exterior**, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, **residente ou domiciliada no exterior**, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

(grifou-se)

61. Com fundamento no disposto nos artigos 18 a 23 da Lei acima mencionada, a Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 2012, assim dispõe:

Art. 1º Para efeito da legislação do imposto sobre a renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a dedutibilidade de custos de bens, serviços e direitos importados e o reconhecimento de receitas e rendimentos derivados da exportação, **em operações praticadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas**, será efetuada em conformidade com o disposto nesta Instrução Normativa.

§ 1º Nesta Instrução Normativa, o termo “residente” será aplicado em relação a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil e o termo “não-residente” será aplicado em relação a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no **exterior**.

(...)

#### Seção I

##### Das Pessoas Vinculadas

Art. 2º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, consideram-se **vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil**:

I - a matriz desta, quando domiciliada no **exterior**;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no **exterior**;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no **exterior**, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no **exterior** que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;

V - a pessoa jurídica domiciliada no **exterior**, quando esta e a pessoa jurídica domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% (dez por cento) do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no **exterior**, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiverem participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterize como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no **exterior**, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no **exterior** que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no **exterior**, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no **exterior**, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso V, considera-se que a pessoa jurídica domiciliada no Brasil e a domiciliada no **exterior** estão sob controle:

I - societário comum, quando uma mesma pessoa física ou jurídica, independentemente da localidade de sua residência ou domicílio, seja titular de direitos de sócio em cada uma das referidas pessoas jurídicas, que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais daquelas e o poder de eleger a maioria dos seus administradores;

II - administrativo comum, quando:

a) o cargo de presidente do conselho de administração ou de diretor-presidente de ambas tenha por titular a mesma pessoa;

b) o cargo de presidente do conselho de administração de uma e o de diretor-presidente de outra sejam exercidos pela mesma pessoa;

c) uma mesma pessoa exercer cargo de direção, com poder de decisão, em ambas as pessoas jurídicas.

§ 2º Na hipótese prevista no inciso VII, as pessoas jurídicas serão consideradas vinculadas somente durante o período de duração do consórcio ou condomínio no qual ocorrer a associação.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso VIII, considera-se companheiro de diretor, sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, a pessoa que com ele conviva em caráter conjugal, conforme o disposto na Lei nº 9.278, de 10 de maio de 1996.

§ 4º Nas hipóteses previstas nos incisos IX e X:

I - a vinculação aplica-se somente em relação às operações com os bens, serviços ou direitos para os quais se constatar a exclusividade;

II - será considerado distribuidor ou concessionário exclusivo, a pessoa física ou jurídica titular desse direito relativamente a uma parte ou a todo o território do país, inclusive do Brasil;

III - a exclusividade será constatada por meio de contrato escrito ou, na inexistência deste, pela prática de operações comerciais, relacionadas a um tipo de bem, serviço ou direito, efetuadas exclusivamente entre as duas pessoas jurídicas ou exclusivamente por intermédio de uma delas.

§ 5º Aplicam-se as normas sobre preço de transferência, também, às operações efetuadas pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil, por meio de interposta pessoa não caracterizada como vinculada, que opere com outra, no exterior, caracterizada como vinculada à pessoa jurídica brasileira.

§ 6º A existência de vinculação, na forma deste artigo, com pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no **exterior**, relativamente às operações de compra e venda efetuadas durante o ano-calendário, será comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Escrituração Contábil Fiscal (ECF). (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1870, de 29 de janeiro de 2019)

(...)

Art. 6º Preliminarmente à comparação de que tratam os arts. 5º e 5º-A, será determinado o preço praticado médio ponderado por bem, serviço ou direito importado e o preço parâmetro médio ponderado por bem, serviço ou direito importado. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1870, de 29 de janeiro de 2019)

(grifou-se)

62. Ainda deve ser destacado que a Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que se aplicam as regras de preços de transferência às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada

em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento (art. 24), bem assim às operações realizadas em regime fiscal privilegiado (art.24-A), conforme transcrito:

#### **Países com Tributação Favorecida**

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

§ 1º Para efeito do disposto na parte final deste artigo, será considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação.

§ 2º No caso de pessoa física residente no Brasil:

I - o valor apurado segundo os métodos de que trata o art. 18 será considerado como custo de aquisição para efeito de apuração de ganho de capital na alienação do bem ou direito;

II - o preço relativo ao bem ou direito alienado, para efeito de apuração de ganho de capital, será o apurado de conformidade com o disposto no art. 19;

III - será considerado como rendimento tributável o preço dos serviços prestados apurado de conformidade com o disposto no art. 19;

IV - serão considerados como rendimento tributável os juros determinados de conformidade com o art. 22.

§ 3º Para os fins do disposto neste artigo, considerar-se-á separadamente a tributação do trabalho e do capital, bem como as dependências do país de residência ou domicílio. (Redação dada pela Lei nº 10.451, de 2002)

§ 4º Considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento); (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

63. Com lastro na mencionada lei, a IN RFB nº 1.312, de 2012, traz as regras de preços de transferência aplicáveis a outras situações, com efeitos equivalentes à vinculação entre as partes:

#### CAPÍTULO VII

#### DO PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA OU CUJA LEGISLAÇÃO INTERNA OPONHA SIGILO

Art. 52. As disposições relativas a preços de transferência de bens, serviços e direitos e sobre taxas de juros, constantes desta Instrução Normativa, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país ou dependência que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota inferior a 20% (vinte por cento), ou ainda, cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou a sua titularidade.

§ 1º No que se refere a país ou dependência com tributação favorecida, será considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação.

[...]

64. Como exposto, resta evidente que a expressão “vinculada”, da forma como utilizada nos dispositivos acima transcritos, indica que um dos entes da relação comercial deve ser domiciliado no exterior. Diante de tal premissa, a eventual transferência de lucros por meio dos preços utilizados nas transações a ser controlada é aquela que ocorre entre uma empresa domiciliada no Brasil e outra no exterior.

65. Sob a perspectiva da legislação vigente até 2023, o controle de preços de transferência deve existir somente em uma das interfaces da relação comercial entre pessoas vinculadas ou submetidas às regras de preços de transferência: o ente domiciliado o Brasil *versus* o ente domiciliado no exterior.

66. No caso da importação por encomenda, embora haja duas operações, uma de importação do exterior praticada entre o importador e o fornecedor estrangeiro e outra operação de aquisição no mercado interno praticada entre o importador e o encomendante, somente a operação de

importação demanda o controle de preços de transferência. Não há que se falar em controle de preços de transferência na segunda operação, realizada domesticamente, entre o importador e o encomendante.

67. Assim, ao determinar que tanto o importador quanto o encomendante terão que apurar as regras de preço de transferência de que trata a Lei nº 9.430, de 1996, nas importações efetuadas através da importação por encomenda (art. 11 da lei), o art. 14 da Lei nº 11.281, de 2006, refere-se tão-somente à operação realizada com o fornecedor no exterior.

68. Como visto, tratando-se de uma única operação de importação, o controle de preços de transferência tem por finalidade a apuração do IRPJ e da CSLL devidos após o ajuste do lucro real e da base de cálculo da CSLL relativamente a essa única operação. Disso se conclui que somente deve haver um preço praticado a ser calculado a partir dessa relação.

69. Em outras palavras, independentemente do cálculo ser efetuado pelo importador ou pelo encomendante, ambos domiciliados no Brasil, o preço praticado é único, ou seja, aquele realizado na operação de importação com a pessoa jurídica vinculada domiciliada no exterior (ou pessoa jurídica estabelecida em país ou dependência com tributação favorecida ou que esteja amparado por regime fiscal privilegiado), constante dos documentos de importação ou de aquisição no exterior, conforme esclarece o art. 3º da IN RFB nº 1.312, de 2012:

Art. 3º **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**, serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL somente até o valor que não exceda o preço parâmetro, determinado por um dos métodos previstos nos arts. 8º a 16. (grifou-se)

70. Vale destacar que, quando o encomendante efetuar os cálculos, nos casos a que estiver obrigado pela norma, o preço a ser apurado será baseado nos mesmos documentos oriundos das operações realizadas pelo importador. Isso decorre do fato de que o exportador (vinculado ou estabelecido em país ou dependência com tributação favorecida ou que esteja amparado por regime fiscal privilegiado) recebeu um valor único: o preço praticado.

71. Assim, ainda que o importador fosse um ente não vinculado e tratado como interposta pessoa, sendo desconsiderado para fins de cálculo de ajuste, nos termos do §5º do art. 2º da IN RFB nº 1.312, de 2012, o preço praticado apurado pelo encomendante seria o mesmo.

72. O consulente alega que o entendimento no sentido de que a aplicação das regras de preços de transferência ao importador e ao encomendante de modo independente um do outro violaria o princípio, previsto no art. 5º da IN RFB nº 1.312, de 2012, de que cada operação deve ter apenas um preço praticado e um parâmetro.

73. De fato, essa é a regra geral. Cada um dos destinatários da legislação de preços de transferência deve apurar um preço praticado e um preço parâmetro para cada uma das operações que realiza. Todavia, no caso sob análise, o que ocorre, como visto, é a existência de uma única operação de importação do exterior, de interesse de duas pessoas jurídicas brasileiras.

74. Como visto, o preço praticado, para ambas, é aquele apurado no momento da importação. Diante disso, o importador deverá repassar todos os documentos e informações relativas à importação ao encomendante, para que este os utilize nos seus cálculos.

75. Tendo sido esclarecido o cálculo do preço praticado, resta a dúvida de como operacionalizar os cálculos do preço parâmetro, pois o preço parâmetro poderá variar ao ser calculado pelo importador ou pelo encomendante.

76. O art. 14 da Lei nº 11.281, de 2006, determina que ambas as pessoas envolvidas na importação, o importador e o encomendante, estão sujeitas às regras de preços de transferência a partir de sua própria relação com o exportador. Nesse caso, cada um poderá adotar qualquer dos métodos previstos na legislação para cálculo do preço parâmetro, observadas as limitações de cada método.

77. Além de poderem optar por distintos métodos no cálculo dos respectivos preços parâmetro, ainda reside uma diferença no que tange à utilização, por parte do importador, do método Preço de Revenda menos Lucro (PRL).

78. O pré-requisito para eleição do método em comento, conforme o disposto no art.12 da IN RFB nº 1.312, de 2012, abaixo transcrito, é que o importador tenha realizado operações de revenda de determinado item para pessoa não vinculada, no mercado interno:

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), calculado, a partir de 1º de janeiro de 2013, conforme a seguinte metodologia:

I - preço líquido de venda: - a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço vendido, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições sobre as vendas; e
- c) das comissões e corretagens pagas;

(...)

§ 1º Os preços de venda, a serem considerados no cálculo de que trata o inciso I do caput, serão os preços das operações de venda a varejo e no atacado, no mercado interno, **realizadas pela própria pessoa jurídica importadora com compradores não vinculados**. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1870, de 29 de janeiro de 2019)

(grifou-se)

79. Depreende-se do texto infralegal que, caso o importador não tenha realizado operações de revenda de determinado item importado para pessoa não vinculada, ele não poderá fazer uso desse método, sendo inviável que uma pessoa jurídica utilize o preço parâmetro apurado por outra pessoa jurídica pelo método do PRL, como sugere o consulente em um de seus questionamentos. Neste caso, podem ser utilizados outros métodos previstos na legislação para o cálculo do preço parâmetro.

80. Assim, enquanto é factível que o encomendante possa eleger o PRL como método preferencial, por outro lado, pode ser que o importador não consiga utilizá-lo.

81. Ou, ainda que ambos possam utilizar o mesmo método PRL, pode ocorrer de suas margens de lucro serem distintas, uma vez que, *“na hipótese em que seja facultado ao consulente optar pelo método do Preço do Revenda menos Lucro (PRL), a margem de lucro a ser adotada no cálculo do preço parâmetro é definida em função do setor econômico da pessoa jurídica brasileira sujeita aos*

*controles de preços de transferência*”, consoante exposto na Solução de Consulta nº 95 – Cosit, datada de 17 de agosto de 2018, cuja ementa se reproduz:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IMPORTAÇÃO. CNAE 2599-3-99 DA IMPORTADORA. MÉTODO PRL. DETERMINAÇÃO DA MARGEM DE LUCRO.

A simples importação de produtos para sua posterior revenda no mercado interno, quando o exportador é pessoa vinculada, sujeita o importador às regras de preços de transferência, sendo irrelevante que tais produtos sejam submetidos a processo industrial no Brasil. Caso os produtos importados pelo consulente sejam considerados commodities para fins da legislação, a aplicação do método Preço de Cotação na Importação (PCI) é obrigatória; Na hipótese em que seja facultado ao consulente optar pelo método do Preço do Revenda menos Lucro (PRL), a margem de lucro a ser adotada no cálculo do preço parâmetro é definida em função do setor econômico da pessoa jurídica brasileira sujeita aos controles de preços de transferência. No caso do CNAE 2599-3-99, a margem a ser adotada é de 20%.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 27 de dezembro 1996, art. 18, caput, II e § 12, II; Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, art. 48; e Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012, art. 12.

82. Por fim, após apurados o preço praticado e o preço parâmetro, cada um deles – importador e encomendante – irá utilizá-los para apurar o custo calculado até o limite, conforme determina o caput do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. Isso não significa dizer que ambos terão que oferecer à tributação o ajuste apurado de forma concomitante, o que caracterizaria uma dupla tributação, considerando os aos custos da operação de importação objeto de controle dos preços de transferência.

83. Na importação por encomenda, de forma semelhante ao que ocorre na importação por conta e ordem, trata-se de uma única a operação de importação, ainda que realizada por meio de um intermediário (importador).

84. Assim, o efetivo ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e sua respectiva declaração para fins de tributação deverá ser realizado uma única vez, em razão de ser decorrente de uma única operação de importação que é objeto de controle de preços de transferência. Como o principal interessado na operação de importação é quem encomenda os produtos a serem adquiridos no exterior, sobre ele inicialmente recairá a exigência tributária decorrente da importação.

85. Restou claro que o art. 14 da Lei nº 11.281, de 2006, não exime qualquer um deles da apuração dos preços de transferência quando alcançados pelas regras, uma vez que o importador também atua no processo e deve manter toda a documentação e cálculos para fins de controle da transação. Nesse sentido, o importador não deixa de ter, objetivamente, a obrigação de aplicar as regras de preços de transferência, quando o encomendante não o faça, ainda que o motivo seja a falta de obrigatoriedade de tributação pelo lucro real. Nesses casos, o importador é quem necessariamente fará o efetivo ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e sua respectiva declaração para fins de tributação.

86. Em síntese do exposto:

a) o controle de preços de transferência tem por finalidade a apuração do IRPJ e da CSLL devidos após o ajuste do lucro real e da base de cálculo da CSLL, considerando os custos da única

operação de importação ou aquisição de bens ou direitos de vinculadas no exterior ou de exportador domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida ou que esteja amparado por regime fiscal privilegiado, independentemente de ser realizada a importação de forma direta ou através de intermediários;

b) na importação por encomenda, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência sempre que verificada a existência de vinculação entre ambos e o exportador, ou quando o domicílio deste seja em país ou dependência com tributação favorecida ou que esteja amparado por regime fiscal privilegiado;

c) nos cálculos dos preços de transferência, importador e encomendante devem utilizar o único preço praticado na importação, mas podem apurar distintos preços parâmetros;

d) estando sujeitos às regras de preços de transferência, a partir de sua própria relação com o exportador, o importador e o encomendante deverão adotar os métodos previstos na legislação para cálculo do preço parâmetro, observadas as respectivas limitações;

e) o efetivo ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e sua respectiva declaração deverá ser realizado uma única vez, em razão de ser decorrente de uma única operação de importação que é objeto de controle de preços de transferência, sendo o encomendante o principal interessado na operação de importação, sobre ele inicialmente recairá a exigência tributária decorrente da importação;

f) o importador deverá fazer o efetivo ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e sua respectiva declaração para fins de tributação quando o encomendante não o fizer por qualquer razão, incluindo a falta de obrigatoriedade de tributação pelo lucro real.

87. Diante disso, restam prejudicados os demais questionamentos (parágrafos 22 e seus desdobramentos), que, em tese, derivam da pergunta principal, ora solucionada, caso a resposta fosse pela cumulatividade de oferecimento à tributação dos ajustes apurados.

## CONCLUSÃO

88. Em razão do exposto, responde-se ao consulente que:

a) nos casos de importação por encomenda, à luz do art. 14 da Lei nº 11.281, de 2006, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência, quando verificada a existência de vinculação entre ambos e o exportador, ou quando o domicílio deste for em país ou dependência com tributação favorecida ou que estiver amparado por regime fiscal privilegiado;

b) o efetivo ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e sua respectiva declaração deverá ser realizado uma única vez, em razão de ser decorrente de uma única operação de importação que é objeto de controle de preços de transferência. Considerando que o encomendante é o principal interessado na operação de importação, sobre ele inicialmente recairá a exigência tributária decorrente da importação;

c) o efetivo ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL deve ser realizado pelo importador quando o encomendante não o fizer por qualquer razão, incluindo a falta de obrigatoriedade de tributação pelo lucro real;

d) tanto para o importador quanto para o encomendante, o preço praticado é único, calculado com base no valor da importação efetuada, mas o preço parâmetro pode ser apurado por qualquer um dos métodos, observadas as respectivas limitações. No caso de adoção do método o PRL, deve-se utilizar a própria margem de lucro, considerando as vendas para não vinculadas.

*Assinatura digital*

VIVIANE VIDAL WAGNER

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotin.

*Assinatura digital*

IVONETE BEZERRA DE SOUZA OSTI

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação Internacional

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

*Assinatura digital*

DANIEL TEIXEIRA PRATES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador de Tributação Internacional

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral de Tributação