



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10283.720273/2008-64
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.095 – 1ª Turma
Sessão de 14 de setembro de 2017
Matéria CSLL - ILEGALIDADE IN SRF Nº 243/2002
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SANYO DA AMAZÔNIA SA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido. Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando-se a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

(assinado digitalmente)

André Mendes Moura - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, admitido para discussão da matéria legitimidade do cálculo do Preço Parâmetro, no método PRL 60, nos termos do disposto na Instrução Normativa nº 243/2002.

Na origem, conforme descrição dos fatos do auto de infração, para aplicação das regras de preços de transferência nas importações de insumos de pessoas ligadas, utilizados na fabricação de produto final, o contribuinte ao utilizar o método preço de revenda menos lucro (PRL) não o fez de acordo com o que determinava a instrução normativa SRF nº 243/2002.

Inconformado, o contribuinte apresentou impugnação ao auto de infração, alegando, dentre outros argumentos que a IN SRF nº 243/2002 prevê um procedimento diverso daquele previsto pela Lei nº 9.430/96 para a determinação do preço parâmetro segundo o método PRL60, quando deveria limitar-se a regular tais dispositivos. Em face dessa ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, os cálculos que fundamentaram o Auto de Infração devem ser desconsiderados.

No julgamento da impugnação a DRJ, sobre o assunto em questão decidiu-se que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não possuem competência para apreciar a legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

Novamente inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao CARF, repisando os argumentos da impugnação. No julgamento do Recurso, a 1ª Turma da 2ª Câmara, da 1ª Seção de julgamento, a ele deu provimento, assim se manifestando:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
LÍQUIDO CSLL*

Ano-calendário: 2003

*CALCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL60
PREVISTO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA.
INAPLICABILIDADE.*

A função da instrução normativa é de interpretar o dispositivo legal, encontrando-se diretamente subordinada ao texto nele contido, não podendo inovar para exigir tributos não previstos em lei. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos. A IN SRF nº 243, de 2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL60%, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner e Marcos Antonio Pires. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno..

Ciente dessa decisão a Fazenda Nacional, tempestivamente, apresentou Recurso Especial de divergência, objetivando discutir legalidade da IN 243/02.

Conforme despacho de admissibilidade do Presidente da Câmara, o Recurso foi integralmente admitido.

Em suas razões alega a Fazenda:

- ✓ Que a metodologia de cálculo exposta na IN SRF nº 243/2002 simplesmente regulamenta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, em estrita conformidade à intenção do legislador: evitar a transferência indireta de lucros para o exterior nas operações praticadas entre partes vinculadas, através do controle dos preços dos bens importados;
- ✓ A sistemática delineada pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96 é voltada para a quantificação de um preço-parâmetro para o bem importado, e não para o bem produzido localmente, razão pela qual não há coerência em se apurar a margem de lucro de 60% sobre o preço líquido de revenda do produto final;
- ✓ A interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL 60, constatação esta que se agrava pela impropriedade de redação da Lei, o que denota que não há uma única fórmula “pronta e acabada” no diploma legal. Assim como em qualquer texto, a interpretação da Lei nº 9.430/96 é plurívoca, e dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa, de acordo com a finalidade da Lei;
- ✓ O legislador brasileiro optou, no caso da importação de bens, por adotar três métodos previstos pela OCDE, com as adaptações que

julgou pertinentes, dentre os quais o conhecido como Preço de Revenda menos Lucro (PRL), estipulando uma margem de lucro presumida de 60%, sujeita a alterações conforme o artigo 21 da Lei 9.430/96;

- ✓ Desta arte, o preço parâmetro obtido por qualquer dos métodos legalmente previstos reflete o preço *arm's lenght*, não havendo que se falar que “a fiscalização não comprovou que as transações da recorrente estariam em desacordo com o princípio *arm's lenght*”. A partir do momento em que os preços praticados excedem em mais de 5% o preço parâmetro calculado conforme sua escolha, está caracterizada a ofensa ao princípio, autorizando os ajustes devidos, sem que isso implique em violação do tratado, que, repita-se, não impõe um método específico de apuração do preço parâmetro.

Ciente dessa decisão o Contribuinte, tempestivamente, apresentou contrarrazões ao Recurso da Fazenda e Recurso Especial.

Em suas contrarrazões alega o Contribuinte:

- ✓ São distintas as regras de apuração do preço parâmetro baseado no PRL60, previstas na Lei 9.430/96 e na IN 243/2002. As regras da instrução normativa implicam em ônus muito mais elevado para o contribuinte;
- ✓ Conclui-se claramente, do exposto, que a IN SRF 243/02 prevê um procedimento diverso daquele previsto pela Lei 9.430/96, para determinação do preço parâmetro segundo o método PRL60, quando deveria limitar-se a regular os dispositivos da lei que o estabeleceu;
- ✓ Tendo restado claro que a IN 243/02 inovou o ordenamento jurídico, frente aos preceitos estabelecidos pelas Leis 9.430/96 e 9.959/00 para o cálculo do método PRL60, importante repisar que o sistema tributário brasileiro tem como seu principal alicerce o princípio da estrita legalidade, previsto no artigo 150, I da Constituição Federal;
- ✓ Todo ato normativo infra-legal deve restringir-se a regulamentar dispositivos legais, dispondo sobre aspectos formais, procedimentais ou esclarecendo seu conteúdo, nada mais. Daí concluir-se que não é dado a uma Instrução Normativa extrapolar os limites que foram delimitados através de Lei, nem mesmo estabelecer procedimento diverso a ser seguido pelo contribuinte que possa ter efeito mais oneroso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Sobre a admissibilidade do Recurso, entendo não haver há reparos a se fazer na análise realizada pelo então Presidente da Câmara.

De acordo com o contribuinte, a Instrução Normativa n. 243/2002 seria ilegal por carrear fórmula para a mensuração do Preço Parâmetro pelo método PRL 60% que destoa daquela fórmula que decorreria do art. 18 da Lei n. 9.430/96, na redação dada pela Lei n. 9.959/2000.

Diversamente, o Fisco e a Fazenda Nacional entendem que a Instrução Normativa n. 243/2002 jamais contrariou a Lei n. 9.430/96 – na redação dada pela Lei n. 9.959/00 –, mas apenas deu à Lei a sua melhor interpretação.

Vejamos, pois, os textos desses atos normativos. Frise-se que o período objeto dos vertentes Autos de Infração é anterior ao advento da Lei n. 12.715/2012, razão pela qual não serão transcritas as alterações que essa lei impôs ao texto da Lei n. 9.430/96.

Lei n. 9.430/96

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado, observadas as condições previstas no presente dispositivo, por um dos seguintes métodos:

(...)

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

dos descontos incondicionais concedidos;

dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

das comissões e corretagens pagas;

de margem de lucro de:

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

Instrução Normativa n. 243/2002

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), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I dos descontos incondicionais concedidos;

II dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III das comissões e corretagens pagas;

IV de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

(...)

§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

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

II percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

III participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com o inciso III;

V preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.

Como se percebe na regra da Lei, o valor do prego líquido de revenda (PLV) é alcançado quando se descontam os valores relativos às alíneas "a", "b" e "c". Assim, para se obter o prego parâmetro (PP), deste PLV deve ser deduzida a margem de lucro de 60%, calculada com base no PLV, deduzido o valor agregado (VA) no país.

Valor agregado (VA) é o montante relacionado às demais matérias primas e custos inerentes à produção do produto acabado, excluindo-se o valor relativo ao item importado sob análise. Em outras palavras, é o custo de produção do produto acabado vendido (CPV) menos o custo da matéria prima importada de pessoa vinculada (CMP).

Feitas as observações acima, o cálculo do PRL na margem de 60% segundo a Lei 9.430/96 resume-se à seguinte fórmula:

$$PP = PLV - \{[PLV - (CPV - CMP)] \times 60\%\}$$

Já o artigo 12 §11 da IN 243/02 prevê uma metodologia de apuração do PRL60 diferente, na qual a margem de lucro é obtida por meio da aplicação do percentual de 60% sobre a "participação do bem importado no preço de venda do bem produzido".

Esta participação deve ser calculada com o "percentual correspondente ao custo do bem importado em relação ao custo total do produto".

Apesar de a IN SRF 243/02 mencionar o termo valor agregado, ela desconsidera este conceito e se utiliza de um critério de rateio para obter a participação da matéria prima dentro do produto acabado.

Este rateio consiste numa divisão do custo do produto acabado vendido (CPV) pelo custo da matéria-prima importada de pessoa vinculada (CMP). Desta divisão se obtém um fator que deverá ser multiplicado pelo preço líquido de venda (PLV) o que gera a seguinte fórmula matemática para este cálculo:

$$PP = [(CPV / CMP) \times PLV] - \{[(CPV / CMP) \times PLV] \times 60\%\}$$

Conclui-se claramente, do exposto, que a IN SRF 243/02 prevê um procedimento diverso daquele previsto pela Lei 9.430/96, para determinação do preço parâmetro segundo o método PRL60, quando deveria limitar-se a regular os dispositivos da lei que o estabeleceu.

Com efeito, à instrução normativa caberia somente dar efetividade lei, jamais alternando-a ou criando inovações inexistentes no diploma de hierarquia superior, especialmente se tais inovações, na esfera do direito tributário, implicam em ofensa a direitos do contribuinte, como resulta do cálculo de um preço parâmetro muito mais baixo que aquele calculado nos termos da lei, implicando adições excessivas às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Desse modo, claramente ilegal a referida instrução normativa, de modo que o lançamento efetuado não pode prevalecer.

Mas não só por essa razão o lançamento não pode prevalecer.

A interpretação do artigo 18, da Lei 9.430/96 pode gerar diferentes fórmulas de cálculo, conforme bem expressou o Conselheiro BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, relator do Acórdão n.º 1101-001.080, em seu voto vencido proferido no processo, cujos trechos nesse sentido abaixo transcrevo:

Retornando à tese que pretendo demonstrar, percebe-se que a dupla possibilidade de formulação aritmética da equação prevista no citado art. 18 da Lei n. 9.430/96 decorre do fato de que, em termos aritméticos, a estatuída supressão do valor agregado pode operar-se de duas formas distintas.

A primeira delas é justamente aquela vislumbrada pelo sujeito passivo, fórmula essa que concebe o Valor Agregado como um dado nominal, que basicamente emerge da diferença entre o custo total do bem produzido e o custo do item importado que se agrega ao bem produzido.

Ocorre que, em termos aritméticos, também é possível proceder à referida supressão do Valor Agregado concebendo-o (leia-se, concebendo o Valor Agregado) como um quociente, como um número maior do que zero e menor do que um a ser multiplicado pela variável (Preço Líquido de Revenda) da qual deve ser subtraída a referida parcela (Valor Agregado). É que a Lei n. 9.959/00 jamais determinou se o Valor Agregado se exprimiria por uma cifra nominal – que é a interpretação do sujeito passivo – ou por um percentual, sendo que ambas as formulações podem ser vislumbradas em se tratando de uma grandeza como essa.

Alega a Fazenda Nacional, inclusive, que a fórmula descrita na IN 243/02 é uma das interpretações possíveis do texto da lei (argumento com o qual não concordo).

Nesse contexto, ao realizar o trabalho fiscal a autoridade tributária deveria ter invalidado o cálculo elaborado pelo contribuinte, ao argumento de que não se enquadrava nem nas fórmulas passíveis de serem extraídas da Lei, nem da fórmula descrita na IN 243/02.

Vale frisar, ainda, que não há dúvidas de que a Lei é lei de eficácia plena, que não depende de regulamentação para surtir efeitos. Logo, não poderia a fiscalização ter desconsiderado seus comandos e se pautado exclusivamente no texto na instrução normativa para efetuar o lançamento.

Logo, também por esse motivo entendo que o lançamento em questão não merece prosperar. Faltou à fiscalização refutar o cálculo elaborado pelo Contribuinte.

Nesse contexto, voto por negar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante a substancial exposição do I. Relator, muito bem fundamentada, peço vênias para divergir no exame do mérito, a legalidade da IN SRF nº 243, de 2002, em face do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Trata-se de assunto já bastante debatido, sendo objeto de profundas análises pela jurisprudência e pela doutrina.

A normatização dos preços de transferência no Brasil insere-se no contexto do fenômeno da globalização, em que a competição se desenvolve em escala global, e por

consequência as empresas vem empreendendo esforços no sentido de reduzir a tributação das operações internacionais. Nesse contexto, vem sendo desenvolvidos mecanismos de planejamento, nem sempre adequados, dentre os quais o conhecido como *transfer pricing*, no qual são realizadas operações de compra e venda entre empresas vinculadas com sítio em países diferentes, no qual as fiscalizações tributárias tem verificado, em determinadas ocasiões, a utilização de preços artificiais, de modo a deslocar a tributação para países com carga tributária menor.

Para monitorar tal sistemática, controles tem sido desenvolvidos pelos países, no sentido de comparar as operações transnacionais entre empresas e suas vinculadas, com operações no qual as mesmas empresas transacionam com outras sem qualquer espécie de vínculo. Verifica-se, assim, se o preço praticado nas operações entre a empresa e suas vinculadas tem similitude com o preço de mercado negociado entre empresas independentes, adotando-se o princípio do *arm's length*.

Não por acaso, a OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico) editou convenção-modelo sobre os preços de transferência, no sentido de que, uma vez não observado o preço *arm's length* nas transações entre empresas vinculadas em diferentes países, tem o Fisco a prerrogativa de tributar o lucro que teria sido obtido pela empresa em condições regulares de negociação, a preço de mercado.

O assunto também foi tratado pela Organização das Nações Unidas, no Conselho Econômico e Social, resultando na elaboração do UN Practical Manual for Developing Countries¹.

No Brasil, a matéria referente aos preços de transferência foi introduzida pelo legislador por meio dos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, dispondo sobre operações relativas à importação e exportação de bens, serviços e direitos.

Certamente que o legislador brasileiro, ao positivar a matéria, levou em consideração a realidade e as particularidades do país, mas não se pode deixar de verificar a adoção das diretrizes das organizações internacionais, principalmente sob a égide do princípio do *arm's length*.

E, delimitando a discussão do presente voto às operações de importação, tratadas no caso concreto, observa-se que foram adotados pelo legislador brasileiro os métodos PIC (Preços Independentes Comparados), PRL (Preço de Revenda Menos Lucro) e CPL (Custo de Produção mais Lucro), inspirados, respectivamente, nos métodos internacionais Comparable Uncontrolled Price (CUP), Resale Price Method e o Cost Plus Method.

Especificamente em relação ao método PRL, vale transcrever a redação em vigor à época dos fatos objeto da autuação:

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:

¹ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf. Acesso em 15/03/2016.

(...)

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

Foram empreendidas grandes discussões em torno dos limites que a administração tributária teria que obedecer para encontrar um modelo matemático compatível com as diretrizes estabelecidas pela lei.

E de fato, em razão da complexidade da matéria, foram editados vários atos administrativos, buscando encontrar um modelo adequado para a devida apuração do preço parâmetro.

Debates intensos se sucederam analisando se os atos administrativos, editados com base no art. 100, inciso I do CTN ², extrapolaram os limites da lei.

Assunto tratado pela jurisprudência e doutrina, pelo vênio para transcrever as valiosas lições de Luís Eduardo Schoueri ³:

3.11 Em certas circunstâncias, a regulamentação dos preços de transferência pode, sim, exigir a edição de ato administrativo para que se torne viável sua aplicação.

(...)

3.12.2 Com efeito, a mera leitura dos dispositivos que tratam dos preços de transferência na Lei nº 9.430/96 revela que sua disciplina foi bastante enxuta. O legislador limitou-se a definir os métodos aplicáveis e as consequências de os preços praticados superarem os limites legais.

(...)

² Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro - 3. ed. rev. a atual. São Paulo : Dialética, 2013, p. 57-59

3.12.2.2 *Obviamente, se a Instrução Normativa extrapolar a lei, será esta, e nunca aquela, que prevalecerá. Mas como saber se a Instrução Normativa ultrapassou a lei?*

3.12.3 *Surge, aqui, a importância do princípio do arm's length. Como já ficou esclarecido, é este princípio o bastião de constitucionalidade da Lei nº 9.430/96⁴. Os ajustes impostos por esta lei se consideram constitucionais porque concretizam aquela princípio.*

3.12.4 *Nesse passo, surge a seguinte regra: a regulamentação da Lei nº 9.430/96 estará conforma a própria lei se estiver concretizando o princípio arm's length.*

3.12.5 *Quando, por outro lado, a regulamentação da Lei nº 9.430/96 emprestar-lhe interpretação que se afaste do referido princípio, então há que se investigar a existência de outro princípio que justifique tal construção normativa. O desvio poderá indicar a concretização de outro valor constitucional, igualmente prestigiado pelo Ordenamento. Tal será o caso, por exemplo, quando a norma, desviando-se do princípio arm's length, tiver sua justificativa em sua função indutora, ao buscar fomentar o desenvolvimento da economia nacional.*

3.12.6 *Não se encontrando a norma assim construída apoiada nem no princípio arm's length nem em outro fundamento constitucional, então tal interpretação será repudiada, denunciando-se a ilegalidade da Instrução Normativa. Exemplos de tal afastamento não faltam. (grifei)*

Não obstante o autor, no decorrer de sua obra, entender pela ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, entendo que a premissa colocada, no sentido de se verificar se o ato normativo concretizou o princípio do *arm's length*, mostra-se como uma referência a ser prestigiada.

A redação do artigo em debate foi construída de maneira a amparar diferentes modelos matemáticos, desde que estejam em consonância com o princípio *arm's length*.

E é precisamente o que se verifica no decorrer das instruções normativas editadas visando regulamentar o previsto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. De fato, optou o legislador, ao positivizar a matéria, dispor sobre diretriz a ser seguida pelo método, e não adentrar na fórmula matemática, que, por consequência, foi tarefa delegada a tarefa para o ato administrativo complementar.

Natural, portanto, movimento no sentido de se buscar um modelo matemático adequado à realidade e ao espírito da norma. Tanto que a lei primeiro foi regulamentada pela IN SRF nº 113, de 2000, depois pela IN SRF nº 32, de 2001, e, sem seguida, pela IN SRF nº 243, de 2002.

Discussões foram empreendidas no sentido de compreender com quem a expressão *do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção*

⁴ Cf. Ricardo Lobo Torres, "O Princípio Arm's Length, os Preços de Transferência e a Teoria de Interpretação do Direito Tributário", Revista Dialética de Direito Tributário nº 48, setembro de 1999, pp. 122-135 (123)

estaria fazendo referência, se à redação dada pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 (1) do *caput* do inciso II, *PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos*; ou (2) da alínea "d", "1", *sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (...)*.

No primeiro caso, discorreu-se que se trataria de erro técnica legislativa inapropriada, ou seja, a expressão *do valor agregado* estaria correta, mas deveria estar inserida como uma nova alínea. Na segunda situação, falou-se em erro gramatical, no sentido de que não se quis dizer *do valor agregado*, e sim *o valor agregado*, que estaria concordando com a expressão *deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (...)* ⁵.

Aplicando-se as orientações do modelo matemático proposto pela IN SRF nº 32, de 2001, quaisquer das interpretações conduziram a uma distorção na apuração do preço parâmetro, principalmente em razão do tratamento conferido ao valor agregado, considerado de maneira isolada, completamente desconectado do processo produtivo.

Admitindo-se a técnica legislativa inapropriada, a fórmula teria os seguintes contornos:

$$PP = PL - 0,6xPL - VA$$

Desenvolvendo a equação, ter-se-ia:

$$PP = 0,4xPL - VA$$

onde PP: preço parâmetro, PL: preço líquido de revenda, VA: valor agregado no país.

Percebe-se PP e VA na condição de grandezas inversamente proporcionais. Com um VA elevado, o preço parâmetro poderia atingir um valor negativo. Ao ser tratado de maneira isolada, descontextualizada do processo produtivo, conferiu-se ao valor agregado um peso desproporcional na equação. Ou seja, o modelo matemático não se prestaria a refletir a realidade da situação em análise.

Por outro lado, admitindo-se um erro gramatical, ter-se-ia a fórmula:

$$PP = PL - 0,6x(PL - VA)$$

Desenvolvendo a equação:

$$PP = 0,4xPL + 0,6xVA$$

onde PP: preço parâmetro, PL: preço líquido de revenda, VA: valor agregado no país.

Neste caso a distorção seria tão evidente quanto a anterior, mas para um outro extremo. O PP e o VA estariam na condição de grandezas diretamente proporcionais. Da mesma maneira que na equação anterior, foi conferido ao valor agregado um peso desproporcional na equação. Percebe-se que, agregando-se valor ao produto produzido no país,

⁵ GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170-195.

eventual distorção no preço do produto importado seria completamente neutralizada. O resultado implicaria em ausência de ajuste do preço do preço parâmetro mesmo diante da manipulação dos preços de produtos importados, quando o valor agregado respondesse por uma proporção significativa do produto.

Várias demonstrações foram elaboradas, visando credenciar ou descredenciar a validade das fórmulas diante de vários casos concretos. Fato é que, com a IN SRF nº 243, de 2002, a nova fórmula desenhada mostrou-se, indiscutivelmente, mais adequada e apta a refletir com maior realidade a metodologia do PRL, levando em consideração que a diminuição do valor agregado, a ser aplicada sobre o preço de revenda do bem ou direito, dar-se-á de maneira proporcional, na medida da participação do custo do bem importado em relação ao preço do custo total do bem.

Define com clareza que o valor agregado é parte da composição do custo total do bem, e não uma grandeza isolada, como na equação da IN SRF nº 32, de 2001. Não poderia ser diferente. O custo total é resultado da soma do custo do bem importado e do valor agregado no país. O valor agregado integra o custo, vez que agrega ao produto uma qualidade, um diferencial, que, por consequência, irá compor o custo total⁶. Assim, construiu-se a fórmula no sentido de encontrar a proporção do custo do bem importado em relação ao custo total, dividindo-se o custo do bem importado pela soma do custo bem importado e o valor agregado: $(\text{custo do bem importado}) / (\text{custo do bem importado} + \text{valor agregado})$. A proporção encontrada foi aplicada para o cômputo do preço de transferência.

Vale transcrever o § 11, do art. 12, da IN SRF nº 243, de 2002:

*§ 11. Na hipótese do § 10, o **preço parâmetro** dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:*

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

*II - **percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido**: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;*

*III - **participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido**: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;*

*IV - **margem de lucro**: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com o inciso III;*

⁶ Ver Acórdão nº 9101-002.175 (p. 22), do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV. (grifei)

O modelo matemático proposto pode ser apresentado na seguinte equação:

$$PP = PL \times PPart - 0,6 \times PL \times PPart$$

Considerando $PL \times PPart = PBProd$, então a fórmula seria:

$$PP = PBProd - 0,6 \times PBProd, \text{ ou } PP = 0,4 \times PBProd$$

onde PP: preço parâmetro; PL: preço líquido de venda, PPart: percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido e PBProd: participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido.

Destrinchando os elementos da equação, o PL (preço líquido de venda) é definido nos seguintes termos:

$$PL = \text{média aritmética ponderada de } PV - D - I - C$$

onde PV: preços de venda do bem produzido, D: descontos incondicionais concedidos, I: impostos e contribuições sobre as vendas, C: comissões e corretagens pagas, e N: quantidade de produtos importados

Por sua vez, o PPart (percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido), é definido por:

$$PPart = \frac{CII}{CTBP}$$

ou, ainda, por:

$$PPart = \frac{CII}{CII + \text{valor agregado}}$$

onde CII: custo do valor do bem, serviço ou direito importado e CTBP: o custo total do bem produzido, resultado da soma entre o CII e o valor agregado.

A diminuição do valor agregado, pretendida pela lei, foi modelada na equação pela introdução do valor agregado no denominador da divisão. Quanto maior a participação no valor agregado, obviamente, menor a participação do preço do produto importado na composição do custo total e, por isso, menor a sua colaboração na composição do preço de transferência.

Observa-se que, numa situação limite, se não houvesse valor agregado (que receberia o valor zero), o percentual de participação do produto importado seria CII dividido por CII, resultando em 1, ou seja, 100%. Registre-se que se trata de situação hipotética, que se

presta a mostrar a validade do modelo proposto, isso porque a legislação trata da situação em que não há agregação de valor no art. 18, inciso II, alínea "d", item 2 da Lei nº 9.430, de 1996.

Retomando à equação, de acordo com a definição da instrução normativa, a PBProd (participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido) é assim definida:

$$\text{PBProd} = (\text{média aritmética ponderada de PV} - \text{D} - \text{I} - \text{C}) \times \frac{\text{CII}}{\text{CTBP}}$$

Enfim, o Preço Parâmetro, definido no inciso V, § 11, do art. 12, da IN SRF nº 243, de 2002, é a diferença entre a PBProd e o percentual de margem de lucro aplicado sobre o PBProd.

$$\text{Ou seja: PP} = \text{PBProd} - \text{margem de lucro} \times \text{PBProd}$$

Desenvolvendo a fórmula, tem-se:

$$\text{PP} = \text{PBProd} \times (1 - \text{margem de lucro})$$

Observa-se que o **PBProd é o preço de revenda do produto importado**, calculado a partir de sua participação no preço de revenda do produto produzido que teve agregação de valor no país.

E, aplicando-se o percentual de presunção de margem de lucro de 60%:

$$\text{PP} = \text{PBProd} \times (1 - 0,6)$$

$$\text{PP} = 0,4 \times \text{PBProd}$$

No mencionado UN Practical Manual for Developing Countries ⁷, ao discorrer sobre o Resale Price Method (que se trata do PRL), a fórmula empregada é a mesma.

Vale transcrever o item 6.2.6.3 do documento:

6.2.6.3. . Consequently, under the RPM the starting point of the analysis for using the method is the sales company. Under this method the transfer price for the sale of products between the sales company (i.e. Associated Enterprise 2) and a related company (i.e. Associated Enterprise 1) can be described in the following formula:

TP = RSP x (1 - GPM), where:

TP = the Transfer Price of a product sold between a sales company and a related company;

RSP = the Resale Price at which a product is sold by a sales company to unrelated customers; and

⁷ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf. Acesso em 15/03/2016.

GPM = the Gross Profit Margin that a specific sales company should earn, defined as the ratio of gross profit to net sales. Gross profit is defined as Net Sales minus Cost of Goods Sold.

Na equação $TP = RSP \times (1 - GPM)$, TP é o preço praticado, RSP é o preço de revenda do produto importado, e o GPM o percentual de presunção de lucro aplicado sobre o preço de revenda.

Vale transcrever, novamente, a fórmula empregada pela IN SRF nº 243, de 2002: $PP = PBProd \times (1 - \text{margem de lucro})$, onde PP é o preço praticado, PBProd é o preço de revenda do insumo importado levando-se em consideração sua participação no preço de revenda total do produto, e a margem de lucro é o percentual de presunção do lucro aplicado sobre o preço de revenda.

Aplicando-se nas fórmulas o percentual de presunção de lucro de 60%, temos:

UN Practical Manual for Developing Countries	IN SRF 243, de 2002
$TP = RSP \times (1 - 0,6)$ $TP = 0,4 \times RSP$, onde RSP é o preço de revenda do produto importado e o TP é o preço de transferência.	$PP = PBProd \times (1 - 0,6)$ $PP = 0,4 \times PBProd$, onde PBProd é o preço de revenda do produto importado e PP é o preço de transferência.

Percebe-se que o modelo matemático adotado pela IN SRF nº 243, de 2002, guarda consonância com os padrões internacionais, e não foge das diretrizes estabelecidas pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Na realidade, a normatização empreendida pela instrução normativa foi uma **evolução** do modelo matemático perseguido pela lei. Primeiro, porque considerou, acertadamente, que a apuração do custo total do produto revendido consiste na soma do preço produto importado e mais o valor agregado no país, tornado possível calcular a efetiva participação do preço do produto importado na composição do custo total do produto revendido, base sobre a qual se aplica o preço de revenda e a margem de lucro presumida. Segundo, trata-se de modelo em harmonia com as diretrizes internacionais, estabelecidas com sob a égide do princípio do *arm's length*.

Tampouco há que se falar que os preços de transferência, no Brasil, tiveram como outro objetivo, além do princípio do *arm's length*, ser instrumento de fomento à indústria nacional, razão pela qual se poderia recepcionar entendimento de que teria havido o erro gramatical na redação da lei, o que conduziria o preço parâmetro à fórmula " $PP = PL - 0,6 \times (PL - VA)$ ".

A exposição de motivos da Lei nº 9.430, de 1996, ao discorrer sobre os artigos 18 a 24, esclarece que a norma é instrumento de combate à elisão internacional:

As normas contidas nos artigos 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com as regras adotadas da OCDE. São propostas normas que possibilitem o controle dos denominados “Preços de Transferência”, de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o Exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no Exterior. De qualquer maneira, há que se considerar que o modelo preconizado pela OCDE trata de diretrizes, sem o condão de retirar a autonomia que cada país tem para dispor sobre a matéria em seu ordenamento jurídico. (grifei)

Trata-se de norma com objetivo primordial de corrigir distorções entre o preço praticado nas operações de uma empresa e suas vinculadas, adotando-se como parâmetro o preço de mercado negociado entre empresas independentes, em referência clara ao princípio do *arm's length*.

Não há, portanto, que se falar em ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, em face do disposto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

A jurisprudência vem ratificando tal entendimento. Recentemente, na sessão de janeiro de 2016, o presente Colegiado julgou, por maioria de votos, pela legalidade da IN SRF nº 243, de 2002, tendo o Acórdão nº 9101-002.175 apresentado a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

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

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

O voto faz referência a jurisprudência judicial, como, por exemplo, da Terceira Turma Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que decidiu rever seu entendimento anterior e decidir pela legalidade da sistemática do PRL 60 estabelecida na IN SRF nº 243/2002, por unanimidade de votos, no julgamento do processo nº 2003.61.00.017381-4/SP:

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. LEI Nº 9.430/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/02. APLICABILIDADE.

1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, estabelecido na Lei n.º 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF n.º 243/02.

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

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

4. Apelação improvida.

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

Vale também transcrever ementa de decisão do processo nº 2003.61.00.006125-8/SP, da Sexta Turma do TRF3:

TRIBUTÁRIO - TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO PRL- 60 - APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL - EXERCÍCIO DE 2002 - LEIS NºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF NºS. 32/2001 E 243/2002 - PREÇO PARÂMETRO - MARGEM DE LUCRO - VALOR AGREGADO - LEGALIDADE - INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS -

DEPÓSITOS JUDICIAIS.

1. Constitui o preço de transferência o controle, pela autoridade fiscal, do preço praticado nas operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas jurídicas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, com vista a afastar a indevida manipulação dos preços praticados pelas empresas com o objetivo de diminuir sua carga tributária.

2. A apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL, segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, era disciplinada pelo art. 18, II e suas alíneas, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF nº 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no

exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF nº 243/2002.

3. Contudo, ante à imprecisão metodológica de que padecia a IN/SRF nº 32/2001, ao dispor sobre o art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu a Lei nº 9.959/00, a qual não espelhava com fidelidade a exegese do preceito legal por ela regulamentado, baixou a Secretaria da Receita Federal a IN/SRF nº 243/2002, com a finalidade de refletir a mens legis da regra-matriz, voltada para coibir a evasão fiscal nas transações comerciais com empresas vinculadas sediadas no exterior, envolvendo a aquisição de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

4. Destarte, a IN/SRF nº 243/2002, sem romper os contornos da regra-matriz, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada. Deixou de referir-se ao preço líquido de venda, optando por utilizar o preço parâmetro daqueles bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do preço do bem aqui produzido. Tal sistemática passou a considerar a participação percentual do bem importado na composição inicial do custo do produto acabado. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço parâmetro. Assim, enquanto a IN/SRF nº 32/2001 considerava o preço líquido de venda do bem produzido, a IN/SRF nº 243/2002, considera o preço parâmetro, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, consubstanciado na diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, e a margem de lucro de sessenta por cento.

5. O aperfeiçoamento fez-se necessário porque o preço final do produto aqui industrializado não se compõe somente da soma do preço individuado de cada bem, serviço ou direito importado. À parcela atinente ao lucro empresarial, são acrescidos, entre outros, os custos de produção, da mão de obra empregada no processo produtivo, os tributos, tudo passando a compor o valor agregado, o qual, juntamente com a margem de lucro de sessenta por cento, mandou a lei expungir. Daí, a necessidade da efetiva apuração do custo desses bens, serviços ou direitos importados da empresa vinculada, pena de a distorção, consubstanciada no aumento abusivo dos custos de produção, com a consequente redução artificial do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL a patamares inferiores aos que efetivamente seriam apurados, redundar em evasão fiscal.

6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra-matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL-60, na hipótese da importação de

bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

7. Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegiado em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confira-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 - processo nº 16327.000590/2004-60, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clovis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº 0017381-30.2003.4.03.6100/SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.

8. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL-60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. [...] (Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 1/9/2011. Grifos nossos)

Portanto, não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido.

Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência.

E **não** há que falar que a Lei nº 12.715, de 2012 (convertida pela MP nº 563, de 2012), ao reproduzir dispositivos da IN SRF nº 243, de 2002, em tese teria o condão de "confirmar" a ilegalidade da instrução normativa. Tal assertiva não resiste a uma análise mais precisa da exposição de motivos da medida provisória:

*62. Entre essas alterações, **merecem destaque as seguintes:***

*a) **substituição dos atuais métodos do Preço de Revenda menos Lucro - PRL20 e PRL60**, aplicáveis, respectivamente, a hipóteses nas quais os bens importados sejam exclusivamente revendidos ou sejam submetidos a processos produtivos no Brasil, a um **único método de cálculo de preço parâmetro**, o que fará com que os controles em questão não mais sejam relevantes na tomada de decisões quanto à forma de atuação das entidades sujeitas aos controles de preços de transferência no Brasil, bem*

como eliminará inúmeros litígios concernentes à conceituação do que venha a ser “submissão a processo produtivo no País”, fator este de enorme insegurança jurídica no que toca à matéria;

b) aplicação, para fins de cálculo do PRL, de margens de lucro diferenciadas por setores da atividade econômica;(grifei)

c) não consideração de montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados - a título de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação - para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, vez que tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira;

No que concerne ao PRL 20 e PRL 60, deixa clara a exposição de motivos que o cerne da alteração em relação à lei anterior é o estabelecimento de **um único método de cálculo de preço parâmetro**, entendendo ser uma melhoria em relação à situação pretérita, no qual havia diferença de tratamento entre (i) os bens importados exclusivamente revendidos e (ii) aqueles submetidos a processos produtivos no Brasil. Discorre, de maneira expressa, sobre a preocupação com **litígio** que provocava a **"conceituação"** da expressão **"submissão a processo produtivo no País"**, o que, de acordo com o legislador, tratava-se de **"fator este de enorme insegurança jurídica"**. Ora, não se fala, em nenhum momento, em se dissipar qualquer eventual dúvida sobre a legalidade do art. 18 da IN SRF nº 243, de 2002. Tanto que, na sequência, discorre a exposição de motivos sobre a aplicação de margens de lucro diferenciadas por setores de atividade econômica, e sobre nova sistemática na apuração do preço de transferência para os valores a título de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação.

Observa-se que a exposição de motivos expressamente se manifestou quando entendeu que a lei alterou a norma tributária relativa aos preços de transferência, ou seja, na adoção de um único método de cálculo de preço parâmetro para o PRL, na definição de margens de lucro diferenciadas por setores de atividade econômica e na sistemática para a inclusão de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação no preço praticado. Por outro lado, na medida em que não discorreu sobre o método adotado pelo 18 da IN SRF nº 243, de 2002, confirmou a interpretação dada pela norma complementar, tanto que positivou o entendimento na nova redação da lei.

E se o legislador aproveitou a oportunidade para positivar, em texto legal, interpretação dada pela IN SRF nº 243, de 2002, trata-se de procedimento que em nada altera a **norma** tributária em análise (método de cálculo do preço parâmetro pelo PRL 60), sob uma perspectiva **substancial (material)**. A alteração é apenas no campo **formal**, tomando-se como referência a data de vigência da Lei nº 12.715, de 2012: antes, a norma tinha previsão em lei e em norma complementar (instrução normativa autorizada pelo art. 100 do CTN ⁸); após, a previsão apenas em lei.

Portanto, entendo não haver reparos ao procedimento da Fiscalização na utilização da IN SRF nº 243, de 2002.

⁸ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)

Processo nº 10283.720273/2008-64
Acórdão n.º **9101-003.095**

CSRF-T1
Fl. 869

Diante do exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso especial da
PGFN.

(assinado digitalmente)
André Mendes de Moura