



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

**Processo n°** 10283.721246/2008-17  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.936 – 1ª Turma  
**Sessão de** 8 de junho de 2017  
**Matéria** IRPJ E CSLL  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SHOWA DO BRASIL LTDA.

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

Ano-calendário: 2003

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

Descabe a arguição de ilegalidade da 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.

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 parcial, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. O conselheiro Gerson Macedo Guerra acompanhou a relatora pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

## Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais da Fazenda e do Contribuinte interpostos em face do Acórdão nº 1202-001.026, em que se discutia a temática de preços de transferência, especificamente a ilegalidade da IN SRF 243/2002.

A 2ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento deu provimento ao recurso do contribuinte, assim ementando os termos da decisão:

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

*Ano-calendário: 2003*

*CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL-60  
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 243/2002, 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.”*

Do voto condutor, quanto à matéria IN SRF 243/2002 x Lei, foi dito, em síntese, que:

(i) Em relação às duas fórmulas da IN 243/2002 e da Lei, verifica-se que existem diferenças entre o que consta na Lei e na Instrução Normativa: (i) a inclusão, na Instrução Normativa, de variável relativa ao percentual de participação do bem importado no produto final para fins de apuração desta participação com relação ao preço de venda do produto final e (ii) a não inclusão, na Instrução Normativa, da variável relativa à redução do valor agregado;

(ii) Ademais, a margem de lucro de 60% que nos termos da Lei nº 9.430/96 incide 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, passou, com a Instrução Normativa nº 243/02, a incidir sobre a “participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido”, sem dedução do valor agregado no País;

(iii) A norma regulamentar trouxe inovação, uma vez que a redação contida no art. 18, II, da Lei n. 9.430, de 1996 (com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000), dispendo a respeito da apuração do preço parâmetro, segundo o método PRL-60, difere daquela contida no artigo 12 da IN SRF nº 243, de 2002.

O Presidente da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF, em face do recurso especial interposto pelo contribuinte, fez o exame de admissibilidade às fls. 581/586 do e-processo, exarando, em síntese, a seguinte decisão:

(i) O contribuinte apresentou recurso especial em face da decisão do Conselheiro Relator quanto ao tema da possibilidade da utilização por parte do Fisco do método PRL no cálculo do preço parâmetro nas vendas exclusivas a pessoas jurídicas vinculadas no Brasil. Importante mencionar que o voto do Relator foi vencido apenas na matéria da IN 243/2002 x Lei;

(ii) O contribuinte, a rigor, carece de interesse de agir tendo em vista que a decisão exarada no acórdão, recorrido em seu resultado final, foi, no mérito, por maioria, integralmente favorável ao contribuinte;

(iii) Independentemente disso foi feita a análise do resp. do contribuinte, concluindo-se pela sua inadmissibilidade **“a uma, porque a recorrente carece de interesse de agir, ao interpor recurso especial de acórdão cuja decisão lhe foi integralmente favorável”, “a duas, porque deixou de demonstrar analiticamente a divergência arguida, “com indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido”, conforme exigência do § 8º do art. 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015”**.

Portanto, terminou por negar seguimento ao recurso especial do contribuinte.

E, em face do Recurso Especial interposto pela Fazenda, o Presidente da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF fez o exame de admissibilidade às fls. 379/381 do e-processo, exarando, em síntese, a seguinte decisão:

(i) Frente ao acórdão recorrido, que decidiu ilegais as disposições da IN 243/02 acerca do cálculo do método PRL60, a Fazenda apresentou a seguinte divergência jurisprudencial:

Acórdão nº 1102-00.610

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

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

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

método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

(ii) Verifica-se que a divergência de entendimentos entre acórdãos recorrido e paradigma está suficientemente demonstrada por meio das respectivas ementas.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

O recurso da Fazenda é tempestivo e, em conformidade com o despacho de juízo de admissibilidade de fls. 379/381 merecer ser conhecido, valendo destacar que a única matéria em causa diz respeito à alegação, pela Fazenda, da legalidade da IN 243/2002, quanto ao método de cálculo do PRL 60.

A ementa do acórdão recorrido bem demonstra as razões pelas quais o Relator deu provimento ao recurso do contribuinte, declarando a ilegalidade da IN 243/2002:

*CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL-60  
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 243/2002, 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.*

Vê-se, do voto vencedor do acórdão recorrido, que, na compreensão do Redator Designado, a norma regulamentar efetivamente inovara, ao trazer variável não contida no texto legal e variável que se encontra no texto legal, mas que não guarda correspondente na instrução normativa, quais sejam, respectivamente: **a variável relativa ao “percentual de participação do custo do bem importado no custo do produto final, e a variável relativa a dedução do valor agregado”**.

E, nessa linha de raciocínio, destacou-se no voto vencedor o artigo 150, I, da CF e o artigo 97, do CTN, que predicam o respeito ao princípio de reserva da lei na instituição ou majoração de tributos, concluindo, pois, que a IN foi além do que se permite no âmbito dos atos regulamentares, não podendo prevalecer.

Por fim, no voto vencedor também se destacou que somente com o advento da Lei 12.715, de 2012, o critério de proporcionalização constante da IN foi validamente introduzido no ordenamento jurídico.

Pois bem, tratando-se, pois, de discussão a propósito da ilegalidade da IN SRF 243/2002 no que tange à aplicação do método PRL60, tomo a liberdade de reproduzir

excertos do voto por mim exarado no processo 16561.720037/2011-01, onde, em sede de Recurso Especial do contribuinte, a mesma matéria foi por mim examinada.

“Em primeiro lugar, não obstante a questão envolva uma fórmula matemática, é sim matéria de ordem eminentemente jurídica, eis que a fórmula em questão está reduzida em um texto de lei, cuja interpretação, obviamente, deve ser feita segundo as boas regras de hermenêutica vigentes em nosso ordenamento e ordenadas pelo direito. E, tendo em conta tratar-se de matéria tributária, a Constituição e o CTN predicam, necessariamente, a lei como objeto de interpretação, não admitindo, na construção do objeto de tributação, o emprego da analogia (CTN, Art. 107. “*A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste capítulo*”; § 1º “*O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei*”).

Ora, a leitura do artigo 18 da Lei 9.430/1996, em sua redação original, de modo algum, pode conduzir à fórmula matemática na IN 243/2002 na aplicação do método PRL60, senão à fórmula da IN SRF 32/2001.

Ainda que se possa alegar que a interpretação literal feita pelas IN SRF 113/2000 e IN SRF 32/2001, em determinadas situações, possa levar a um pequeno ajuste ou a ajuste nenhum, isso não significa que, via IN, o Poder Executivo, ao largo da Lei, venha a corrigir o defeito nela contido, sob pena de violação ao princípio da legalidade.

E, mesmo sob a perspectiva puramente matemática, veja-se o estudo do Professor Vladimir Belitsky, do Instituto de Matemática e Estatística da USP, anexado aos autos do processo, em que examina a matéria, comparando as três fórmulas existentes para cálculo do PRL60 com a fórmula verbalizada na Lei 9.430/1996, quais sejam:

- (i) A fórmula da Lei 9.430/96, segundo interpretada pela IN 113/2000 e pela IN 32/2001, ambas já revogadas;
- (ii) A fórmula introduzida pela IN 243/2002;
- (iii) A fórmula hipotética apresentada pela PGFN em suas defesas, apurada a partir de uma suposta interpretação gramatical da Lei 9.430/1996.

Dessa análise, o Professor extrai a seguinte conclusão:

- (i) Todas as fórmulas são diferentes entre si; e
- (ii) A fórmula da IN 243/02 difere das outras duas não exclusivamente pela sua estrutura, mas também pelo conjunto dos parâmetros envolvidos. Especificamente, a fórmula da IN 243/02 envolve o VDBI (isto é, valor declarado do bem importado), enquanto que nem a fórmula da Lei 9.430/96, tampouco a fórmula hipotética, envolvem o VDBI em suas estruturas.

A propósito, vale destacar as seguintes passagens do estudo do Professor Vladimir Belitsky:

**“Constatação 3. A IN não pode seguir como uma direta interpretação da Lei 9.430/96: é inevitável o acréscimo de alguns postulados, pressupostos ou comandos à lei para que desta possa ser derivada a IN 243.**

Do ponto de vista da lógica matemática esta constatação é a consequência da combinação de dois fatos já provados acima: de um lado, sabemos (cf. Constatação 2) que a fórmula da IN 243 é

diferente da Lei 9.430/96, de outro lado, sabemos (cf. Constatação 1 e sua demonstração) que cada fórmula é expressão algébrica, única e fiel do respectivo normativo. Logo, nenhum dos normativos pode ser derivado de outro”.

**“3. Quesito. A Procuradoria da Fazenda Nacional argumenta que a fórmula da Lei 9.430 é plurívoca e sugere que a IN 243 apenas decorre de uma das interpretações possíveis da Lei 9.430. Do ponto de vista da matemática, é possível afirmar que a IN 243 apenas interpreta a Lei 9.430?. É possível deduzir a fórmula da IN 243 dos comandos contidos na Lei 9.430?”**

Conforme já afirmamos na Constatação 3, não é verdade que a IN 243 é uma interpretação possível da Lei 9.430. Em sua defesa, a Fazenda Nacional emprega a fórmula em situações hipotéticas e dessas situações extrai conclusões genéricas. Essas conclusões são incorretas do ponto de vista matemático”.

Ou seja, mesmo sob a óptica puramente matemática, prova o eminente Professor do Instituto de Matemática e Estatística da USP, Ph.D em Matemática Aplicada pelo Instituto Tecnológico de Israel, que a IN SRF 243/2002, no cálculo do método PRL60 era flagrantemente ilegal, bem como que a Lei 9.430/1996, em sua redação original, não comportava variadas interpretações de fórmulas matemáticas.

A doutrina, citando por todos Luís Eduardo Schoueri<sup>1</sup>, também aponta, sob perspectiva unicamente do direito, o desacerto na malfadada IN SRF 243/2002:

*7.8.2.2. A diferença pode ser explicada pelos seguintes motivos:*

*Cálculo da ‘margem de lucro’: a divergência dos resultados da Lei n. 9.959/00 e da IN n. 243/02 decorre, em parte, porque a Lei, ao prescrever a fórmula de cálculo ‘margem de lucro’, determina que o percentual de 60% incida sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país. Já a Instrução Normativa, para o cálculo da mesma ‘margem de lucro’, determina que o percentual de 60% seja calculado apenas sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados. Atua assim a IN n. 243/02 de forma inovadora e em flagrante excesso à Lei.*

*‘Cálculo do preço parâmetro’: a expressão ‘preço parâmetro’ é utilizada na legislação dos preços de transferência para denominar o preço obtido através do cálculo de um dos métodos prescritos e com o qual se deverá comparar o preço efetivamente praticado entre as partes relacionadas, na transação denominada ‘controlada’. O ‘preço parâmetro’ é obtido de forma diversa na Lei n. 9.959/00 e na IN n. 243/02. Enquanto na Lei o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a Instrução Normativa pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas, do percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda, o que claramente acaba por restringir o resultado almejado pelo legislador.*

<sup>1</sup> Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Dialética, 2006, p. 169.

Em segundo lugar, também não tem nenhum cabimento a afirmação de que a MP 478/2009 (posteriormente substituída pela MP 563/2012, convertida na Lei 12.715/2012) fora editada apenas para **“reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado”**, como se lei interpretativa fosse, bastando que se leia a Exposição de Motivos preparada pelo ministério da Fazenda e subscrita por Luis Inácio Adams, então Advogado Geral da União:

20. No tocante às regras de preços de transferência a **atual legislação, em grande parte baseada em Instrução Normativa expedida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, vem sofrendo crescentes questionamentos na esfera administrativa**, razão pela qual se faz necessária a adoção de medidas voltadas a propiciar maior eficácia ao controle de preços de transferência, tendo em vista a importância da matéria para a proteção da base tributária brasileira.

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

(...)

20.3. **Nesse sentido, o art. 9º altera o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, de forma a instituir, em dispositivo com força de lei, a metodologia de cálculo que permitirá às pessoas jurídicas sujeitas aos controles de preços de transferência e ao Fisco reconstituírem, com maior precisão, o valor pelo qual o bem, direito ou serviço importado de pessoas vinculadas, aplicados ou não à produção, teriam sido comercializados em condições de livre concorrência, tanto no caso de revenda quanto para as situações em que haja agregação de valor.**  
(Grifamos)

Alberto Xavier<sup>2</sup>, em sua obra sobre direito tributário internacional, confirma a finalidade da MP 478/2009:

*Muitas das disposições introduzidas pela Medida Provisória nº 478/09 já constavam da Instrução Normativa n. 243/02, mas foram convertidas em disposições legais com o evidente intuito de afastar discussões acerca da sua legalidade.*

O objetivo do Poder Executivo, como bem revela a exposição de motivos da MP 478/2009, a toda evidência, foi predicar na Lei, quanto à metodologia do PRL60, o que estava apenas previsto na malfadada ilegal IN 243/2002, e é justamente nesse contexto que se deve ter em mente o pretendido **“intuito de reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado”**.

---

<sup>2</sup>Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro, Forense, 2010, p. 321.

Aliás, fosse a questão mera interpretação de texto, o Poder Executivo poderia ter se valido de Lei interpretativa, tantas vezes usadas para eliminar litígios variados em matéria tributária.

Certamente se a matéria foi veiculada por Lei sem o caráter de lei interpretativa é porque o legislador - legislador racional que é, na linguagem de Tércio Sampaio Ferraz -, sabia que as medidas que iria implementar implicariam modificação no ordenamento legal então vigente.

E veja-se que o legislador, no cumprimento desse mister, fez muito mais do levar à Lei a fórmula da ilegal IN SRF 243/2002. Isto é, ao trazer para a lei tais regras, consciente do total absurdo da manutenção da margem de 60% na formula que estava dando foros de juridicidade, o legislador atribuiu margens variadas de lucro por setores mais adequadas às variáveis que na lei implementou para a busca do preço parâmetro para cálculo do ajuste de preços de preferência”.

Por tudo isso, nego provimento ao recurso especial da Fazenda.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio



## Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, Redator Designado

Analisando os fatos constantes dos autos, e as razões pelas quais a I. Conselheira Relatora decidiu por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, ouso discordar dos seus fundamentos e das conclusões, pelas razões que seguem adiante.

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à legalidade ou não das disposições contidas na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, no que se refere, mais especificamente, ao denominado método PRL 60.

Na realidade, o cálculo proposto pela IN SRF nº 243/2002, veio corrigir uma imprecisão metodológica no cálculo anteriormente previsto na Instrução Normativa que a antecedeu (IN SRF nº 32/2001, que teve curta vigência), que, porém, não a invalidava do ponto de vista legal.

Veja-se, para comprovação do afirmado, a tabela abaixo:

	INS. ESTRANG.	INS. NACIONAL	VALOR TOTAL
PREÇO DE REVENDA (1)			<b>100</b>
Desc. incond. concedidos (2)			<b>-5</b>
Imp. e contr. s/ vendas (2)			<b>-30</b>
Com. e corretagens (2)			<b>0</b>
PREÇO LÍQ. REVENDA [(1) - (2)] = (3)			<b>65</b>
Valor dos insumos (4)	<b>-60</b>	<b>-30</b>	<b>-90</b>
(Pr. líq. revenda - ins. nac.) [(3) - (4)] = (5)	<b>35</b>		
Margem de lucro [60% x (5)] = (6)	<b>-21</b>		
PREÇO PARÂMETRO [(3) - (6)] = (7)	<b>44</b>		

Nesse primeiro cálculo, o preço líquido de revenda, de R\$ 65,00 - que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o insumo nacional -, é deduzido do valor de custo do insumo nacional (R\$ 30,00), resultando em R\$ 35,00, sobre o qual se calcula a margem de lucro de 60%, encontrando-se R\$ 21,00. Após isso, o preço parâmetro do insumo estrangeiro é apurado pela dedução dessa margem de lucro, de R\$ 21,00, do preço líquido de revenda de R\$ 65,00 - que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o nacional -, resultando em R\$ 44,00.

Ou seja, incluiu-se, indevidamente, o preço líquido de revenda do insumo nacional, tanto para efeito de se calcular a margem de lucro de 60% (esta, tomando-se como base o preço líquido de revenda de R\$ 65,00 - que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o nacional - com a dedução do valor de custo do insumo nacional, de R\$ 30,00), quanto, posteriormente, para se calcular o preço parâmetro do insumo estrangeiro (este, tomando-se como base aquele mesmo preço líquido de revenda, de R\$ 65,00 - que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o nacional - com a dedução da margem de lucro, de R\$ 21,00).

Veja-se, agora, esta outra tabela, também construída a partir dos mesmos dados:

	INS. ESTRANG.	INS. NACIONAL	VALOR TOTAL
PREÇO DE REVENDA (1)	66,66666667	33,33333333	<b>100</b>
Desc. incond. concedidos (2)	-3,333333333	-1,666666667	<b>-5</b>
Imp. e contr. s/ vendas (2)	-20	-10	<b>-30</b>
Com. e corretagens (2)	0	0	<b>0</b>
PREÇO LÍQ. REVENDA [(1) - (2)] = (3)	<b>43,33333333</b>	<b>21,66666667</b>	<b>65</b>
Valor dos insumos (4)	<b>-60</b>	<b>-30</b>	<b>-90</b>
Percentuais dos insumos (5)%	<b>66,66666667</b>	<b>33,33333333</b>	<b>100</b>
Margem de lucro [60% x (3)] = (6)	<b>-26</b>		
PREÇO PARÂMETRO [(3) - (6)] = (7)	<b>17,33333333</b>		

Com a proporcionalização devidamente procedida pela IN SRF nº 243, de 2002, tem-se que, tanto a margem de lucro de 60%, quando o preço parâmetro - que se referem, ambos, ao insumo estrangeiro -, estão calculados sobre o valor de R\$ 43,33, que é o preço líquido de revenda, de R\$ 65,00 - que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o nacional -, devidamente escoimado do preço líquido de revenda do insumo nacional, de R\$ 21,67, em tamanho destacado na tabela.

Outro não foi o objetivo da Lei, ao dispor que a margem de lucro de 60% é “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” (grifei).

Ora, o “valor agregado no País” corresponde, iniludivelmente, em última análise, à participação do insumo nacional na formação do preço de revenda. Afinal de contas, o que interessa, na realidade, é o valor efetivo do bem importado, obtido por meio do expurgo de todos os acréscimos a ele imputados no País.

Veja-se que a metodologia do *Preço de Revenda menos Lucro* (PRL), universalmente utilizada, indica que se deve ter como base o preço de revenda do bem importado, para se calcular o preço parâmetro, pois é a margem de lucro (de operações entre partes não relacionadas) que é tida como parâmetro para servir de comparação, mas se houver outros custos ou riscos (que corresponde ao valor agregado), isto deve ser considerado devidamente e segregado. Portanto, quando o bem importado sofre agregação de valor, transformando-se num outro produto, o valor agregado deve ser diminuído ou deduzido do valor de venda do produto para se encontrar o valor de venda individual do bem importado, sobre o qual se aplica uma margem de lucro para se encontrar o valor que se deseja comparar com o custo do bem importado, conforme estipula a metodologia da IN 243/2002 que, porém, usa margens fixas ao invés de usar margens de lucro comparadas, como é caso do Manual da OCDE. Esta metodologia é corroborada no Manual de Preços de Transferência para Países em Desenvolvimento da ONU que, inclusive, traz especificamente a metodologia brasileira, com as margens fixas para o PRL.<sup>3</sup> De lembrar que, embora o Brasil não seja membro da OCDE, é membro da ONU. Veja-se que, se os outros custos não forem devidamente isolados no cálculo do preço parâmetro, pode-se chegar a números absurdos (e esta segregação é feita por meio da proporcionalização do custo).

Ora, como vimos acima, valor agregado é aquilo que, mensurado economicamente, é adicionado a um bem existente (custo adicionado). O método de *Preço de*

<sup>3</sup> A metodologia brasileira de margens fixas para o método PLR está às páginas 359 a 366 (Cap. 10.1), do Manual de Preços de Transferência para Países em Desenvolvimento da ONU, disponível em [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Manual\\_TransferPricing.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf).

*Revenda menos Lucro* (PRL) deve ter como base o preço de revenda do bem importado pois é a margem de lucro que é tida como parâmetro para servir de comparação.

Se o bem importado teve valor agregado no país transformando-o num outro produto, tal valor deve ser diminuído ou deduzido do valor de venda do produto, para se encontrar o valor de venda individual do bem importado, o que é feito pela proporcionalização de sua participação no custo do bem, sobre o qual se aplica uma margem de lucro (no caso definida em lei ordinária) para se encontrar o valor que se deseja comparar com o custo do bem importado.

Pelo exposto até aqui, todos os argumentos da recorrida para inquirir de ilegalidade a IN SRF 243/2002 não se sustentaram sob uma análise interpretativa. Mas há mais argumentos.

Pela lógica dos Preços de Transferência, o Método de *Preço de Revenda menos Lucro* (PRL) deve ter por base o preço de revenda do bem importado, o qual sofreu agregação de valor no país, para então, sobre este preço de revenda expurgado do valor agregado no país, aplicar-se a margem de preço de revenda legal de 60% para se encontrar o preço parâmetro do custo do bem importado.

Corrigindo a distorção inicialmente implementada com a edição da IN 32/2001, a metodologia veiculada no § 11 do art. 12 da IN SRF nº 243/2002 não mais determinou a incidência da margem de lucro de 60% sobre o preço líquido de venda do produto acabado, mas sobre a parcela desse valor que corresponde ao bem importado, i.e., a chamada “participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido”, o que viabiliza a apuração do preço-parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância com o objetivo do método PRL 60 e a finalidade do controle dos preços de transferência.

Ou seja, o método de *Preço de Revenda menos Lucro* deve ter como base o preço de revenda do bem importado, pois é a margem de lucro que é tida como parâmetro para servir de comparação. Portanto, quando o bem importado sofre agregação de valor, transformando-o num outro produto, o valor agregado deve ser diminuído ou deduzido do valor de venda do produto para se encontrar o valor de venda individual do bem importado, sobre o qual se aplica uma margem de lucro (no caso definida em lei ordinária) para se encontrar o valor que se deseja comparar com o custo do bem importado.

Insta observar, ainda, que as interpretações sistemática, lógica e finalística, aqui empregadas, prevalecem sobre eventuais interpretações gramatical e histórica que se pretenda empreender, com o fito de inquirir de ilegal a IN SRF nº 243/2002.

Por fim, cumpre mencionar que o Tribunal Regional Federal da Terceira Região possui o mesmo entendimento, desde 2011, conforme Apelação Cível nº 0028594-62.2005.4.03.6100/SP, de 2 de outubro de 2014, que menciona diversos outros precedentes no mesmo sentido:

*DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. LEIS 9.430/1996 E 9.959/2000. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/2002. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL 60. PREÇO PARÂMETRO. VALOR AGREGADO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO E IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA. LEGALIDADE. AGRAVO RETIDO. FALTA DE REITERAÇÃO.*

*1. Não se conhece do agravo retido, não reiterado na forma do artigo 523, CPC.*

2. A IN 243/2002 foi editada na vigência da Lei 9.959/2000, que alterou a redação da Lei 9.430/1996, para distinguir a hipótese de revenda do próprio direito ou bem, tratada no item 2, da hipótese de revenda de direito ou bem com valor agregado em razão de processo produtivo realizado no país, tratada no item 1, ambos da alínea d do inciso II do artigo 18 da lei.

3. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, no caso de direitos, bens ou serviços, oriundos do exterior e adquiridos de pessoa jurídica vinculada, passou, na vigência da Lei 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "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" (artigo 18, II, "d", 1).

4. A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, em cumprimento às obrigações assumidas pelo Brasil na Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF 32/2001.

5. Com efeito, o cálculo do preço de transferência a partir da margem de lucro sobre o preço de revenda é eficaz, no atingimento da finalidade legal e convencional, quando se trate de importação de bens, direitos ou serviços finais para revenda interna, não, porém, no caso de importação de matérias-primas, insumos, bens, serviços ou direitos que não são objeto de revenda direta, mas são incorporados em processo produtivo de industrialização, resultando em distintos bens, direitos ou serviços, agregando valor ao produto final, com participações variáveis na formação do preço de revenda, que devem ser apuradas para que seja alcançado corretamente o preço de transferência, de que trata a legislação federal.

6. Assim, a IN 243/2002, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro -, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país, não inovou nem violou o artigo 18, II, d, item 1, da Lei 9.430/1996 com a redação dada pela Lei 9.959/2000.

7. Contrariamente ao postulado na inicial, o que se verificou foi a necessária e adequada explicitação, pela instrução normativa impugnada, do conteúdo legal para permitir a sua aplicação, considerando que o conceito legal de valor agregado, conducente ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do produto.

8. *O artigo 18, II, da Lei 9.430/1996, alterada pela Lei 9.959/2000, prevê que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros - PRL - 60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de lucro de 60%, esta calculada sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa.*

9. *O preço de transferência, assim apurado e não de outra forma como pretendido neste feito, é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado concorrencial, ou seja os praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL.*

10. *Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei 9.430/1996 alterada pela Lei 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação ao princípio da legalidade.*

11. *Precedentes.*

Ainda, em recentíssima decisão, aquele mesmo Tribunal Regional Federal da Terceira Região expendeu o seguinte entendimento (Agravo Legal em Apelação Cível nº 0029836-51.2008.4.03.6100/SP, de 18 de março de 2016, publicado em 31 de março de 2016):

1. *O Preço de Transferência, em suma, é o valor definido para registrar as operações de venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível entre partes vinculadas, cujo controle é obtido mediante a comparação com preços praticados pelo mercado, por partes individuadas, em negócios semelhantes. Esse processo, do qual o Brasil adotou as regras, deriva das disposições da Convenção- Modelo Fiscal da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e pretende, dentre outros aspectos, consolidar a tributação igualitária das operações entre as empresas vinculadas, impedindo a manipulação de transações a fim de diminuir os encargos fiscais e, por consequência, preservando as*

*operações similares praticadas pelas empresas independentes e a concorrência, inibindo a perda de receitas pelo Fisco. Encontra-se abrigado na Lei nº 9.430/1996 e denomina-se Arm's length principle (Princípio da Neutralidade ou do Preço sem Interferência ou, ainda, Princípio dos Preços Independentes Comparados). No caso de empresas vinculadas, objetiva coibir tanto a dupla tributação como a ocorrência de evasão fiscal, determinando-se uma margem de lucro sobre o valor do preço líquido de revenda da mercadoria ou insumo importado.*

*2. A sistemática prevista pela Lei nº 9.430/96, posteriormente modificada pela Lei nº 9.959/2000, e as INs/SRF nºs. 32/2001 e 243/2002, busca, em última análise, corrigir distorção em relação à margem de lucro, a qual, segundo o ordenamento jurídico modificado, resultaria da aplicação do percentual de 60% sobre os preços de venda do bem produzido. Com a modificação introduzida, passou-se a considerar, para a apuração do preço parâmetro, a participação dos bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção, tanto no preço de venda do produto, quanto no custo total do bem acabado, já com valor agregado no país, o qual, juntamente com a margem de lucro de 60%, são eliminados na apuração do preço parâmetro, segundo a metodologia prevista no art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, da mencionada IN/SRF nº 243/2002, a qual regulamentou a Lei nº 9.430/1996, com a redação veiculada pela Lei nº 9.959/2000.*

*3. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL passou, na vigência da Lei nº 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "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" (artigo 18, II, "d", 1). A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, em cumprimento às obrigações internacionais assumidas pelo Brasil na Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei nº 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF nº 32/2001.*

*4. Com efeito, o cálculo do preço de transferência a partir da margem de lucro sobre o preço de revenda é eficaz no sentido de atingir a finalidade legal nos casos de importação para revenda interna, não, porém, no caso de importação de insumos que não são objeto de revenda direta, mas são incorporados em processo produtivo de industrialização, resultando em distintos bens, direitos ou serviços, agregando valor ao produto final, com participações variáveis na formação do preço de revenda, que devem ser apuradas para que seja alcançado corretamente o preço de transferência, de que trata a legislação federal.*

*5. Assim, nesse aspecto, a IN nº 243/2002 não violou o artigo 18, II, "d", item 1, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do*

*valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país. O conceito legal de valor agregado, que conduz ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do bem. O art. 18, II, da supracitada legislação prevê que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros - PRL - 60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de lucro de 60%, esta calculada sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa. O preço de transferência assim apurado é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado, praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes.*

*6. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL. Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei nº 9.430/1996 alterada pela Lei nº 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF nº 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação ao princípio da legalidade.*

Pelo exposto, discordo da I. Conselheira Relatora, e voto no sentido de **dar provimento parcial** ao recurso especial da Fazenda Nacional, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Marcos Aurélio Pereira Valadão