



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

Processo nº 10283.721271/2008-92
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.838 – 1ª Turma
Sessão de 12 de maio de 2017
Matéria IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - ILEGALIDADE DA IN SRF 243/02
Recorrente PHILIPS ELETRONICA DA AMAZONIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

Ementa:

MATÉRIA REFORMADA EM DECISÃO ANTERIOR À INTERPOSIÇÃO DO RECURSO. PARADIGMA SEM EFICÁCIA.

Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente, conforme disposto no § 15 do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).

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 parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à ilegalidade da IN/SRF 243, de 2002 e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 608 e segs) interposto por PHILIPS ELETRONICA DA AMAZONIA LTDA em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-000.801 (e-fls. 262/317), pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 12/06/2012, no qual foi negado provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte.

Resumo das matérias

A autuação fiscal (e-fls. 13/29) tratou de verificar os cálculos efetuados pelo Contribuinte, no ano-calendário de 2003, de preços de transferência, conforme previsto nos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, com a alteração da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000 e pela IN SRF nº 243, 2002. A Fiscalização efetuou ajustes na apuração relativa a operações de importação utilizando o método PRL-60. Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 67/94). O lançamento fiscal foi julgado procedente em parte (e-fls. 161/170) pela primeira instância (DRJ), para considerar na apuração da base de cálculo os prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa da CSLL. Tendo a exoneração fiscal ultrapassado o limite de alçada foi efetuada remessa necessária (recurso de ofício).

Foi interposto pela contribuinte recurso voluntário (e-fls. 203/240). A turma ordinária do CARF decidiu negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário (e-fls. 262/317).

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 322/317) discorrendo sobre a impossibilidade de aproveitamento do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no lançamento de ofício. O despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 349/352) negou

seguimento ao recurso, ratificado pelo despacho de reexame de admissibilidade (e-fls. 353/354).

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 608/640), no qual pretendeu devolver as matérias (1) ilegalidade da IN SRF 243, de 2002, e (2) necessidade de adoção do melhor método de preço de transferência pela autoridade autuante, que foi admitido por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 807/818). A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 821/832).

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 67 e segs). O lançamento fiscal foi julgado **procedente em parte** pela 1ª Turma da DRJ/Belém, para considerar na apuração da base de cálculo os prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa da CSLL, nos termos do Acórdão nº 01-13.531 (e-fls. 161/170), conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiadas sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.

As Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não possuem competência para apreciar a ilegalidade da Instrução Normativa editada pela autoridade hierárquica superior.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. OBSERVÂNCIA.

As Instruções Normativas gozam de presunção de legalidade e são de observância obrigatória pelos servidores subordinados à autoridade que expediu o ato normativo.

ASSUNTO; IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

Ementa:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS.

Não há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao princípio arm's length.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO.

Comprovado que a pessoa jurídica, optante pelo lucro real, possui saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores, legítima a compensação deste saldo na base de cálculo do lançamento, na forma definida pelo art 15 da lei nº 9.065/95, mediante manifestação do sujeito passivo neste sentido.

BC NEGATIVA CSLL COMPENSAÇÃO.

Comprovado que a pessoa jurídica, optante pelo lucro real, possui base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, legítima a compensação deste saldo na base de cálculo do lançamento na forma definida pelo art 15 da lei nº 9.065/95, mediante manifestação do sujeito passivo neste sentido.

Em razão do crédito tributário exonerado foi efetuada remessa necessária.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 203 e segs) pela Contribuinte. A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 12/06/2012, decidiu negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário, no Acórdão nº 1401-000.801 (e-fls. 262/317), conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

Ementa: PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS.

Não há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao princípio arm 's lenght.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS.

Após o início do processo de fiscalização, não cabe mais ao contribuinte alterar o método utilizado na DIPJ para determinação dos ajustes decorrentes da legislação dos preços de transferência. Ademais, a fiscalização não está obrigada a testar todos os métodos facultados ao contribuinte se inexistir a utilização espontânea de mais de um método para o cálculo dos preços parâmetro.

MÉTODO PRL60. CÁLCULOS SEGUNDO INSTRUÇÃO NORMATIVA. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE. DESCABIMENTO. AUSÊNCIA DE INCOMPATIBILIDADE ENTRE A LEI Nº. 9.959/2000 E A INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº. 243/2002.

A normatização do denominado método “PRL60”, empreendida no art. 12 da IN SRF nº. 243/2002, se analisada sob o prisma de uma interpretação gramatical, lógica, finalística e sistemática se mostra em perfeita consonância com as normas veiculadas no

art. 18 da Lei nº. 9.430/97, com a redação estatuída pelo art. 2º da Lei nº. 9.959/2000.

MÉTODO PRL60. IN 243/2002. PONDERAÇÃO DE CUSTOS. ISOLAMENTO. EFEITO BENÉFICO.

A roupagem da fórmula adotada pela IN 243/2002 ($PP_n = \%nPL - 60\% \times (\%nPL)$) se modifica em relação à sua formulação genérica prevista na literalidade da Lei ($PP = PLV - 60\%PLV - VA$) ao incorporar a técnica da ponderação, contudo esse aspecto específico visto de forma isolada, ao contrário do apregoado diminui os ajustes se comparado com a sua formulação genérica, além do que essa nova “roupagem” também não macula sua essência que é provocar o surgimento do “preço parâmetro de comparação” a partir do expurgo do Valor Agregado e assim, manter a técnica do máximo isolamento para cada um dos insumos importados que fazem parte do produto final a ser revendido, o que não acontece na fórmula da IN 32/2001 ($((PP = PLV - 60\%(PLV - VA))$ nem na formulação genérica encontrada da literalidade Lei ($(PP = PLV - 60\%PLV - VA)$).

PREJUÍZOS FISCAIS. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO. Verificada a existência de saldos de prejuízos fiscais ou de bases negativas da CSLL de períodos anteriores ainda não utilizados pela contribuinte, admite-se a sua utilização para fins de compensação com a matéria tributável apurada em procedimento de ofício, respeitado o limite de trinta por cento.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE. Estende-se ao lançamento decorrente (CSLL), no que couber, a decisão prolatada no IRPJ, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 322/317), protestando sobre a impossibilidade de aproveitamento do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no lançamento de ofício.

O despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 349/352) negou seguimento ao recurso, decisão que foi confirmada pelo despacho de reexame de admissibilidade (e-fls. 353/354).

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 608/640), para debater sobre as matérias (1) ilegalidade da IN SRF 243, de 2002, e (2) necessidade de adoção do melhor método de preço de transferência pela autoridade autuante.

O despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 807/818) deu seguimento ao recurso. A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 821/832).

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Pugna a Contribuinte pela devolução ao Colegiado das matérias (1) ilegalidade da IN SRF 243, de 2002, e (2) necessidade de adoção do melhor método de preço de transferência pela autoridade autuante.

Sobre a segunda matéria, apresentou o acórdão paradigma nº 103-22.017, decisão proferida pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 06/07/2005, cuja ementa transcrevo:

IRPJ. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. A obrigação de dedutibilidade do maior valor apurado impõe ao Fisco, não só a utilização do método menos gravoso, mas também a demonstração, a cargo deste, de que o método utilizado atende a este requisito.

MÉTODO PIC. A correta aplicação deste método exige que os preços independentes de comparação tenham sido praticados no período de apuração da base de cálculo do imposto.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. No que couber, aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal.

Ocorre que a PGFN interpôs recurso especial, que foi apreciado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que decidiu nos termos acórdão nº 01-06.014, publicado em 25/07/2009, ou seja, **antes de interposição do recurso especial** da Contribuinte. Transcrevo a ementa:

Ementa(s)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1998, 1999

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE CÁLCULO MAIS FAVORÁVEL. Não há prioridade de aplicação dos três métodos de preços de transferência que servem de parâmetro para o estabelecimento de custos de importação. Recai sobre o contribuinte o ônus de evidenciar, por um ou por mais de um desses métodos, a sua regularidade fiscal. Já o Fisco pode apurar o valor base do arbitramento do custo parâmetro por apenas um dos métodos existentes e, nessa hipótese, não há falar na adoção do método mais favorável ao contribuinte. **APLICAÇÃO RETROATIVA DE PREÇOS PRATICADOS POR PESSOAS NÃO VINCULADAS PARA FINS DE COMPARAÇÃO.** A legislação de preços de transferência autoriza a aplicação de uma presunção relativa (*juris tantum*) para fins de arbitramento do custo da importação desde que se comprove o excesso de custo pela comparação com preços

praticados por pessoas independentes ou apurados por meio da utilização de margens fixas de lucro. Essa regra antielisiva pode ser infirmada por ocorrências específicas, representadas por fatos que fujam ao padrão estabelecido pela experiência, tanto que a legislação autoriza a desconsideração da margem fixa se evidenciada a regularidade da operação pela comparação com outras similares realizadas por terceiros independentes (método PIC). Por ser uma presunção legal, a comprovação do excesso de custo pelo Fisco deve ser cercada de maior rigor. Não é possível a comprovação do fato indiciário pelo emprego de dupla presunção. Inválida a autuação que se baseia em importações realizadas em 2001 para comparação com operações de 1997 e 1998. A adoção da taxa de câmbio como única variável importante nesse cálculo não empresta segurança necessária a comparação de preços de importação em anos anteriores.

Recurso especial negado. (grifei)

Apesar de não ter sido dado provimento ao recurso especial da PGFN, foi apreciada novamente a matéria que pretender a Contribuinte devolver ao presente Colegiado: necessidade de adoção do melhor método de preço de transferência pela autoridade autuante.

E, conforme a parte em destaque da ementa transcrita, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais **reformou** o entendimento do acórdão paradigma da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Para sepultar qualquer dúvida, transcrevo excerto do voto sobre a matéria.

Não acompanho, portanto, a decisão recorrida que sustenta a obrigatoriedade de apuração pela fiscalização dos três métodos de cálculo antes de exigir qualquer ajuste de custo. A regra é clara ao estabelecer a hipótese de sua aplicação. Não vislumbro a existência de lacuna axiológica a ensejar a criação de uma solução normativa pelo intérprete, eis que não há divergência entre a regra que regula a escolha do valor de ajuste e seu propósito. Na verdade, a finalidade da norma ao estabelecer o valor mais favorável ao contribuinte é definir um procedimento que compatibilize os resultados caso haja valores distintos de ajuste. Só surgiria, portanto, o dever jurídico de o Fisco identificar o ajuste pelos três métodos de cálculo se a lei assim expressamente determinasse.

Esse também é o entendimento defendido pela Egrégia Primeira Câmara deste Conselho no voto da ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni no Acórdão 101-94.888, de 17 de março de 2005, em que afirma:

"Não há de se argumentar que, tendo o contribuinte o direito de optar pelo método que lhe seja mais favorável, cabe ao fisco também fazê-lo. (.) A lei não prioriza qual o método a ser adotado pelo fisco na apuração de ofício do preço de transferência, nem obriga o fisco a determinar qual o método é mais favorável ao contribuinte".

No mesmo sentido, Heleno Taveira Torres observa que a lei não obriga o Fisco a previamente descobrir qual o método mais favorável ao contribuinte, prevendo apenas a apuração de ofício do excesso de custo por um dos métodos.

Na realidade, o recurso especial da PGFN foi negado pelo fato de a autoridade fiscal ter tomado como base de comparação operações de importação realizadas em anos-calendário diferentes do objeto da autuação fiscal.

Portanto, como se pode observar, no que diz respeito à matéria **necessidade de adoção do melhor método de preço de transferência pela autoridade autuante**, houve reforma na decisão, com acórdão publicado em **25/07/2009**, ou seja, **antes de interposição do recurso especial** da Contribuinte, que ocorreu em **02/12/2015**.

Nesse contexto, vale transcrever o § 15 do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF):

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Trata-se precisamente do caso em análise: houve reforma na matéria que aproveitaria a recorrente, em decisão publicada antes da data da interposição do recurso.

Assim, voto no sentido de não conhecer o recurso especial da Contribuinte em relação à matéria **necessidade de adoção do melhor método de preço de transferência pela autoridade autuante**.

Em relação à outra matéria, ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, conheço adotando as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 3309/3317, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999 ¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente o recurso especial da Contribuinte**, apenas para a matéria ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002.

Passo ao exame do mérito.

Sobre o assunto, a ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, em face do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, trata-se de matéria 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

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

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 Countries².

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:

² 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 ³, extrapolaram os limites da lei.

Assunto tratado pela jurisprudência e doutrina, pelo vênio para transcrever as valiosas lições de Luís Eduardo Schoueri ⁴:

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.

(...)

³ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)

⁴ 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 9.430/96*⁵ *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 positivar 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*

⁵ 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 (...)* ⁶.

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,

⁶ 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 total⁷. 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: (custo do bem importado) / (custo do bem importado + 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;*

⁷ 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.

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

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 ⁸, 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:

$$TP = RSP \times (1 - GPM), \text{ where:}$$

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

⁸ 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.

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

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 x (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 x (1 - 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 x (1 - 0,6) TP = 0,4 x RSP, onde RSP é o preço de revenda do produto importado e o TP é o preço de transferência.	PP = PBProd x (1 - 0,6) PP = 0,4 x 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 " $PP = PL - 0,6x(PL - VA)$ ".

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 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.

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. Confirma-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.

Em relação à Lei nº 12.715, de 2012 (convertida pela MP nº 563, de 2012), que 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 desembaraço 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 desembaraço 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 desembaraço 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

Processo nº 10283.721271/2008-92
Acórdão n.º **9101-002.838**

CSRF-T1
Fl. 869

em norma complementar (instrução normativa autorizada pelo art. 100 do CTN ⁹); após, a previsão apenas em lei.

Portanto, voto no sentido de **conhecer** e **negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

⁹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)