



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

Processo nº 10283.721285/2008-14
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.444 – 1ª Turma
Sessão de 21 de setembro de 2016
Matéria IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente KEIHIN TECNOLOGIA DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PESSOAS NÃO VINCULADAS. COMPRADORES NÃO VINCULADOS. DIMENSÕES. PESSOAL, SOCIETÁRIAS, FAMILIARES, COMERCIAIS. PRODUTIVA. SITUAÇÕES NORMAIS DE MERCADO.

O conceito de pessoas vinculadas, para efeitos de preço de transferência, deve ser construído em face de interpretação sistemática mediante análise dos arts. 18 e 23 da Lei nº 9.430/96). A análise do preço do insumo objeto de controle do preço de transferência não deve restringir o princípio do *arm's lenght* apenas quanto a aspecto subjetivo mediante análise de vínculos societários, familiares ou comerciais entre as pessoas envolvidas. Há que se apreciar outra dimensão, produtiva, e compreender que não há motivos, em situações normais de mercado, para que a pessoa responsável pela importação atribua ao insumo preço superior (preço praticado) do que aquele atribuído pela pessoa responsável pela sua transformação e posterior revenda (preço parâmetro). Deve-se verificar se um ciclo produtivo entre pessoas do mesmo grupo econômico se operacionaliza sob as mesmas circunstâncias daquelas entre pessoas independentes.

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 o Recurso Especial do Contribuinte. E, no mérito, (1) quanto ao conceito de pessoa não vinculada para o método PRL, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado), que lhe deram provimento; (2) quanto à ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado), que lhe deram provimento. Solicitaram apresentar declaração de voto os conselheiros Cristiane Silva Costa e Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), André Mendes de Moura, Adriana Gomes Rego, Rafael Vidal De Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Demetrius Nichele Macei (suplente convocado em substituição à conselheira Nathália Correia Pompeu), Luis Flavio Neto e Cristiane Silva Costa.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 1407 e segs.) interposto pela KEIHIN TECNOLOGIA DO BRASIL LTDA (Contribuinte) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1102-00419 (e-fls. 1293 e segs), pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 30/03/2011, no qual foi negado provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário da contribuinte.

Resumo das matérias

A autuação fiscal relativa a preços de transferência resultou na aplicação do método PRL-60 com base na fórmula prevista pela IN SRF nº 243, de 2002, com lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 2003.

Na primeira instância (DRJ) a impugnação foi julgada procedente em parte. Foram afastados da base de cálculo aqueles insumos submetidos a operações de revenda a pessoa vinculadas à Contribuinte residentes no exterior. Por sua vez, foram mantidos na apuração do preço parâmetro os insumos que foram objeto de operação de revenda no mercado interno. Em razão do crédito tributário exonerado, o Presidente da Turma recorreu de ofício.

A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) manteve a decisão da DRJ na integralidade, para negar provimento ao recurso de ofício e negar provimento do recurso voluntário da contribuinte. Foram interpostos embargos pela Contribuinte que foram acolhidos parcialmente para re-ratificar a decisão sem efeitos infringentes.

A Contribuinte interpôs recurso especial e a PGFN apresentou contrarrazões. O recurso foi admitido por despacho de exame de admissibilidade, sendo as matérias devolvidas a (1) conceito de pessoas não vinculadas para apuração do preço parâmetro no método PRL e (2) ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002.

A seguir, maiores detalhes sobre a autuação fiscal e a fase contenciosa.

Da Autuação Fiscal

Relata a autoridade autuante que, ao intimar a Contribuinte a apresentar memórias de cálculo relativas à apuração de preços de transferência de produtos importados de sua controladora no Japão, foram relacionados apenas o cômputo de uma quantidade reduzida de insumos adotando-se o método PIC. Assim, para aqueles insumos no qual a Contribuinte não apresentou apuração, a Fiscalização empregou o método PRL-60 para averiguar possíveis ajustes de preços de transferência. Após interações com a Contribuinte, apurou a autoridade autuante diferenças entre preço praticado e preço parâmetro para vários insumos, que foram objeto de lançamento de ofício de IRPJ e CSLL.

Da Fase Contenciosa

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 620 e segs), que foi julgada **procedente em parte** pela 1ª Turma da DRJ/Belém, nos termos do Acórdão nº 01-13.455 (e-fls. 733 e segs.). Discorreu o colegiado que as operações de revenda de mercadorias produzidas com os insumos importados pela Contribuinte de sua controladora no Japão, objeto da autuação fiscal tiveram destinos diferentes: (1) parte para empresa vinculada sediada no exterior, KEIHIN EUA, e (2) outra parte para empresas do mesmo grupo econômico da Contribuinte domiciliadas no Brasil. Entendeu que os insumos importados aplicados na produção de mercadorias que foram revendidas para a KEIHIN EUA não poderiam ter sido objeto de apuração do preço parâmetro, vez que se trata de empresa vinculada com sede no exterior (art. 18, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996). Por sua vez, manteve a autuação relativa aos insumos importados aplicados na produção de mercadorias que foram revendidas para as demais empresas domiciliada no Brasil, por serem operações de mercado interno.

A decisão foi ementada nos termos a seguir.

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**Ano-calendário: 2003**Ementa: DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.*

São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, urna lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do artigo 100, li, 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. MÉTODO PRL. VEDAÇÃO.*

Os preços de vendas praticados com compradores vinculados não integram o cálculo do preço parâmetro pelo método- PRL (art. 18, § 3º, Lei nº 9.430/96).

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PESSOAS VINCULADAS.

O conceito de pessoas vinculadas, para efeitos de preço de transferência, se restringe àquelas domiciliadas no exterior (art. 23 e incisos, Lei nº 9.430/96).

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS.

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

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 750 e segs) pela contribuinte, apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 30/03/2011. Decidiu o Acórdão nº 1102-00.419 (e-fls. 1293 e segs) negar provimento ao recurso de ofício e negar provimento ao recurso voluntário, conforme ementa a seguir.

PAF - RECURSO DE OFÍCIO - REMESSA NECESSÁRIA - CONHECIMENTO - Conhece-se de recurso de ofício interposto nos termos do art. 34 do Dec. n.º 70.235, de 1972, com a

redação dada pelo art. 64 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, quando os valores exonerados extrapolam o limite consignado na Portaria MF n.º 3, de 03 de janeiro de 2008.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. VEDAÇÃO - Correta a exclusão procedida pela autoridade e primeiro grau, nos termos do art. 18, § 3º da lei 9430/1996.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PESSOAS VINCULADAS - O conceito de pessoas vinculadas, para efeitos de preço de transferência, se restringe àquelas domiciliadas no exterior (art. 23 e incisos, Lei nº 9.430/96).

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS - Nos termos da solução de consulta COSIT 06 de 23/11/2001, não há contradição entre as disposições da Lei n 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a bitributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao princípio arm's length.

A Contribuinte opôs embargos de declaração (e-fls. 1339 e segs), que foram acolhidos parcialmente para re-ratificar a decisão sem efeitos infringentes, conforme Acórdão nº 1102-001.152 (e-fls. 1339/1350) proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 30/07/2014, nos termos da ementa a seguir:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. IN SRF 243/2002. LEGALIDADE.

O cálculo dos preços de transferência pelo método do preço de revenda menos lucro de 60% (PRL-60), tal como estabelecido pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas calculadas com base no art. 18, II, "d", item I, da Lei nº 9.430/96. Desta forma, não havendo o mencionado ato normativo aumentado o IRPJ e a CSLL que seriam devidos segundo a referida lei, não há que se falar em afronta ao princípio da legalidade tributária.

Foi interposto pela Contribuinte recurso especial (e-fls. 1407 e segs.), no qual protesta sobre duas matérias: (1) impossibilidade de adoção do PRL nas vendas para pessoas vinculadas, e (2) ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002 em face da Lei nº 9.430, de 1996. Sobre o primeiro ponto, discorre que as matérias-primas importadas de sua controladora no Japão foram utilizadas na produção de (a) carburadores para motocicletas e foram vendidos exclusivamente para a MOTO HONDA, empresa sediada no Brasil e (b) carburadores para quadriciclos que foram vendidos exclusivamente para a KEIHIN EUA com sede nos EUA. Discorda da decisão da DRJ que apenas afastou a autuação relativa ao item (b) e defende que caberia também afastar da base de cálculo o item (a). Esclarece que ela (Contribuinte) e a MOTO HONDA são sociedades vinculadas, vez que tem em comum o sócio HSA. Analisa os arts. 18 e 23 da Lei nº 9.430, de 1996, para concluir que o conceito de vinculação para fins de preço de transferência aplica-se apenas às operações de importação e exportação praticadas pelos contribuintes, e não tem repercussão nas operações de revenda objeto da apuração do preço parâmetro. Por isso, equivocou-se a autoridade fiscal ao considerar as vendas realizadas pela Contribuinte para empresa vinculada com sede no Brasil, a MOTO HONDA, já que o art. 18, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996 determina que para o cálculo do PRL somente serão considerados os preços de revenda praticados com compradores não vinculados. Discorre que

tal interpretação é resultado da decorrência lógica da análise de legislação dos preços de transferência, e que operações realizadas com pessoas jurídicas vinculadas devem ser desconsideradas porque se trata de situação em que estará presumida a prática de preços fora de mercado. Transcreve entendimento do Acórdão nº 1103-000.787 (também indicado como paradigma) para demonstrar que a manipulação dos preços de revenda empreendida entre empresas vinculadas pode corromper o sistema tributário nacional e distorcer as regras do preço de transferência, para reforçar argumento de que o conceito de vinculação descrito no art. 23 da Lei nº 9.430, de 1996 não se aplica nas operações de revenda do qual se toma base para apuração do preço parâmetro. Quanto à ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, discorre que inovou, extrapolou os limites legais e encontra-se em desacordo com a Lei nº 9.430, de 1996.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 1547/1554 deu seguimento ao recurso em relação às duas matérias suscitadas pela Contribuinte.

Foram apresentadas contrarrazões pela PGFN (e-fls. 1556/1566), no qual discorre sobre o preço de transferência, o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 e a aplicabilidade do método PRL 60 conforme interpretação da IN SRF nº 243, de 2002 e o conceito de pessoa vinculada. Entende que o conceito de pessoa vinculada é aquele contido no art. 23 da Lei nº 9.430, de 1996, que o cerne do preço de transferência envolve hipóteses de vinculação entre uma pessoa residente e outra não residente, e que eventuais alocações de lucro entre empresas de um mesmo grupo situadas em território nacional dizem respeito a Distribuição Disfarçada de Lucros (DDL).

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Em relação à admissibilidade, adoto as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 1547/1554, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecer** do Recurso Especial da Contribuinte.

Pessoas não vinculadas. Compradores não vinculados.

A normatização dos preços de transferência no Brasil insere-se no contexto do fenômeno da globalização, em que a competição se desenvolve em escala global, e por consequência as empresas vem empreendendo esforços no sentido de reduzir a tributação das operações internacionais. Nesse contexto, vem sendo desenvolvidos mecanismos de

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.

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.

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*. Sem, contudo, olvidar-se do escopo do controle do preço de transferência, no sentido de verificar se as transações no exterior entre empresas com determinada espécie de vinculação poderiam ser utilizadas para manipular a transferência de carga tributária de um país para outro.

Nesse contexto, o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, trata do assunto:

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:

(...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos: (Vide Medida Provisória nº 563, de 2012)

a) dos descontos incondicionais concedidos; (Vide Medida Provisória nº 563, de 2012)

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; (Vide Medida Provisória nº 563, de 2012)

c) das comissões e corretagens pagas; (Vide Medida Provisória nº 563, de 2012)

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.

d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000) (Vide Medida Provisória nº 563, de 2012)

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; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

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

(...)

§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos. (Vide Medida Provisória nº 563, de 2012)

(...)

*§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com **compradores não vinculados** (...) (grifei)*

O *caput* do artigo deixa claro que as operações de importação (ou seja, com **residentes no exterior**) com pessoa **vinculada** serão objeto de controle dos preços de transferência.

É precisamente a situação onde se verifica a manipulação de preços que pode ser empreendida pela empresa. Empresa do grupo sediada no exterior (País A) pode aplicar ao preço de um produto **valor muito superior** ao do mercado e vender a empresa do mesmo grupo no País B. A empresa no País B **arca com o custo maior** e tem uma base de cálculo menor a apurar. Vantagem: carga tributária no País B é mais elevada. No cômputo geral, o grupo econômico, com empresas no país A e B, mediante manipulação dos preços, viabiliza pagamento de tributos a menor.

E, para se buscar um parâmetro de comparação entre o que seria o preço manipulado e o preço de mercado, um dos métodos empregados é o PRL, que toma como base as **operações de revenda dos produtos importados no mercado interno, em situações consideradas imparciais**. Por isso, o § 3º do artigo em análise predica que os preços praticados devem ser aqueles de transações com **compradores não vinculados**.

Mas o que seriam compradores não vinculados? O que se quer dizer com a expressão "não vinculados"?

Fato é que o art. 23 dispõe sobre o conceito de **pessoa vinculada**:

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

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante do conceito de **pessoa vinculada** expresso no art. 23, aplicado para fins de interpretação dos arts. 18 a 22, resta evidente entendimento de que **todas as demais pessoas jurídicas poderiam ser consideradas como não vinculadas**.

Ou seja, o conceito de pessoa vinculada, nos termos postos pela lei em análise, compreenderia o atendimento de dois requisitos **cumulativos**: (1) de ordem **negocial**, sob aspecto societário, em sentido amplo, pessoa (jurídica ou física) do mesmo grupo econômico ou com vínculo familiar ou representação exclusiva, e de (2) ordem **territorial**, ou seja, a sede da empresa deve ser no **exterior**.

Uma primeira constatação permite interpretar que, nas operações de revenda para fins de apuração do PRL, ainda que as transações ocorreram entre empresas do mesmo grupo econômico, caso seja entre pessoas jurídicas **sediadas no Brasil**, não haveria que se falar em pessoa vinculada.

Foi a interpretação dada pelas decisões de primeira instância (DRJ) e pela turma ordinária do CARF.

No caso concreto, a autoridade autuante tomou como base para a apuração do preço parâmetro pelo método PRL operações de revenda da Contribuinte em dois cenários: (1) com pessoa do mesmo grupo econômico com sede no exterior, a KEIHIN EUA, e (2) com pessoa do mesmo grupo econômico com sede no Brasil, a MOTO HONDA.

No que concerne às transações com a KEIHIN EUA, o entendimento das instâncias *a quo* foi no sentido de que não poderiam compor a base de cálculo do método PRL, vez que se trata de pessoa (1) do mesmo grupo econômico e (2) com sede no exterior. Ora, foram atendidos os requisitos para caracterizar a pessoa como **vinculada**. Por isso, tal parte foi afastada da autuação fiscal.

Por outro lado, quanto às transações com a MOTO HONDA, o entendimento das instâncias *a quo* foi de que se tratava de pessoa **não vinculada**, vez que, apesar de ser do mesmo grupo econômico, **tinha sede no Brasil** (requisito não atendido). Trata-se precisamente da matéria devolvida ao presente Colegiado.

Vale transcrever fundamento da decisão recorrida:

O escopo do controle dos preços de transferência consiste em evitar a transferência de lucros para o exterior, com o intuito de evitar a erosão da base tributável nacional. Em outras palavras, a busca pelo preço de mercado, livre de interferência, não é um fim em si mesmo. Busca-se o preço de mercado para impedir que os lucros da empresa nacional sejam transferidos a outro país, via manipulação de preços nas operações com partes vinculadas. Se a manipulação de preços ocorre entre empresas vinculadas situadas no Brasil, não há erosão da base tributável nacional, uma vez que o lucro será devidamente tributado em uma das partes da operação (IRPJ e CSLL, além do PIS e da Cofins). Portanto, não há razão para excluir da apuração do PRL 60 as vendas efetuadas para empresa brasileira vinculada. (grifei)

Entendo que o entendimento apresentado merece considerações complementares, ainda que, tomando-se por base uma interpretação **literal** dos dispositivos legais em debate, não mereça reparos.

Cabe verificar, novamente, a redação do § 3º do art. 18 da lei em debate:

*§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com **compradores não vinculados** (...) (grifei)*

Para efeito da apuração do preço parâmetro pelo método PRL, somente serão considerados os preços de revenda praticados pela Contribuinte com os compradores não vinculados.

O art. 23, ao definir pessoa vinculada como aquela cumulativamente (1) do mesmo grupo econômico e (2) com sede no exterior, permite, em tese, interpretação de que a pessoa **não vinculada** seria, por consequência, aquela do mesmo grupo econômico com sede no Brasil e aquela de grupos econômicos diferentes, independente de sua localização, conforme quadro a seguir.

Art. 23 - Lei nº 9.430, de 1996 - Pessoa Vinculada e Não Vinculada		
	Brasil	Exterior
Mesmo Grupo Econômico	PJ Não vinculada	PJ Vinculada
Diferente Grupo Econômico	PJ Não vinculada	PJ Não vinculada

O conceito de pessoa vinculada deve ser analisado sob duas perspectivas.

Quanto à investigação do preço praticado, não há dúvidas quanto ao contexto em que se insere a pessoa vinculada: é aquela situada no exterior e do mesmo grupo econômico da empresa importadora. Trata-se da essência do controle dos preços de transferência. Fica claro, portanto, porque não se pode falar de pessoa jurídica não vinculada quando se trata de empresa do mesmo grupo econômico e residente no exterior.

Por sua vez, sob o enfoque da apuração do preço parâmetro, poderia soar estranho, a princípio, admitir que empresas do mesmo grupo econômico, só porque tem sede no Brasil, poderiam ser utilizadas no método de comparação de preços, principalmente diante do princípio *arm's length* que predica um cotejo entre operações com associadas (que negociam o preço praticado) e operações entre pessoas independentes (preço parâmetro).

Contudo, há que se considerar que, a depender do insumo a ser analisado, caso se trate de uma produção especializada, seja fabricado apenas por determinado grupo econômico, sendo objeto de comparação impossível com outros produzidos por diferentes empresas. Inclusive, tal argumento é utilizado em várias oportunidades pelas empresas objeto de fiscalização de preços de transferência, no qual, quando intimadas a apresentar memórias de cálculo de composição de custos, relatam dificuldades e respondem de que seus produtos são únicos no mercado e não se encontram similares que poderiam ser objeto de comparação.

A busca para se aferir o preço parâmetro deve ser otimizada, tanto para a pessoa jurídica quanto para o Fisco. Obviamente que a situação ideal seria aquela em que se encontrasse uma transação com o mesmo insumo envolvendo pessoas diferentes sem nenhuma

natureza de associação. Contudo, **não há como se negar a especificidade de determinados insumos, sobre os quais em razão de sua singularidade não é possível encontrar nada similar no mercado.** É precisamente nesse contexto que se deve relativizar a aplicação dos princípios, que devem nortear, mas não inviabilizar o propósito da norma, que é o de se buscar uma base de comparação entre o preço praticado e o preço parâmetro. Assim, não há razões para se restringir o conceito de pessoa jurídica não vinculada para aquela residente no Brasil, ainda que do mesmo grupo econômico da empresa objeto de controle do preço de transferência.

Outro aspecto é melhor apresentado mediante um exemplo. Considere-se situação na qual a empresa B, no Brasil, importa insumo X da empresa A, sua controladora no exterior. Em seguida, utiliza o insumo X para produção e revende para empresa C, também no Brasil e do mesmo grupo empresarial. **Ora, uma fiscalização sobre as operações das três empresas, sob perspectiva de comparação de preços para apuração de possíveis desvios a título de preços de transferência em nada poderia prejudicar a contribuinte.**

Trata-se de comparação entre o preço praticado na importação para o insumo X, e o mesmo insumo X transformado e revendido para empresa do mesmo grupo, ou seja, duas operações, de importação e de revenda, comparadas dentro de **um mesmo ciclo produtivo.** Pode-se dizer que é um cotejo realizado dentro de uma situação ideal sob a perspectiva do ente fiscalizado.

E obviamente, numa situação como a descrita, **entre operações do mesmo grupo econômico,** se for constatado um preço de importação distorcido para o insumo X, altamente elevado, fato comprovado em face de sua revenda em valor **inferior** para outra empresa, repita-se, do mesmo grupo econômico, **resta evidenciada de maneira irrefutável a manipulação do preço.**

Tudo o que foi dito para concluir que a análise do preço do insumo sob a perspectiva do *arm's lenght* não deve se restringir apenas quanto ao aspecto subjetivo, ou seja, mediante análise apenas de vínculos societários, familiares ou comerciais entre as pessoas envolvidas. O teste da realidade demonstra que pode, sim, ser visto sob outra dimensão, qual seja, a produção, o procedimento de transformação do insumo em análise. **Etapa 1** é a importação. **Etapa 2**, sequência da anterior, é a utilização do insumo, sua transformação e posterior revenda dentro de um produto. E, a partir da premissa apresentada, situação normal, regular, dentro dos parâmetros de mercado, não admitiria que a parte responsável pela **Etapa 1** atribuísse ao insumo do preço de 100 unidades, e a parte responsável pela **Etapa 2** o preço de 50 unidades. **Ora, a manipulação do preço de importação é incontestável** (de 50 unidades para 100 unidades).

Nos parâmetros do *arm's lenght*, entre pessoas independentes, o preço do insumo na **Etapa 1** seria de 50 unidades, e seria **o mesmo** na **Etapa 2**, para fins de apuração do preço de revenda. A comparação que se busca, portanto, é se um ciclo produtivo entre pessoas do mesmo grupo econômico se operacionaliza sob as mesmas circunstâncias daquelas que seriam entre pessoas independentes.

Nesse sentido, entendo não haver reparos na decisão proferida pela DRJ e pela Turma Ordinária do CARF, que extraíram a melhor interpretação dos arts. 18 e 23 da Lei nº 9.430, de 1996.

Deve ser mantida, portanto, a apuração do preço parâmetro com base nas operações com a MOTO HONDA.

IN SRF nº 243, de 2002.

Sobre a ilegalidade de IN SRF nº 243, de 2002, em face do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, trata-se de assunto já bastante debatido, sendo objeto de profundas análises pela jurisprudência e pela doutrina.

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:

(...)

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 CTN³, extrapolaram os limites da lei.

Assunto tratado pela jurisprudência e doutrina, pelo vênio para transcrever as valiosas lições de Luís Eduardo Schoueri⁴:

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.

(...)

3.12.2.2 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 9.430/96⁵. 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)

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

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)

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* 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.

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.

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, 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:*

⁷ Ver Acórdão nº 9101-002.175 (p. 22), do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

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

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

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

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

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

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

ou, ainda, por:

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

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:

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

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.

Ou seja: **PP = PBProd - margem de lucro x PBProd**

Desenvolvendo a fórmula, tem-se:

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

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%:

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

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

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 x (1 - GPM), where:

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

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

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.

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.

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

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

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

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

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

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

4. Apelação improvida.

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

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

TRIBUTÁRIO - TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO PRL- 60 - APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL - EXERCÍCIO DE

2002 - LEIS NºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF NºS. 32/2001 E 243/2002 - PREÇO PARÂMETRO - MARGEM DE LUCRO - VALOR AGREGADO - LEGALIDADE - INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS -

DEPÓSITOS JUDICIAIS.

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

2. A apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL, segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, era disciplinada pelo art. 18, II e suas alíneas, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF nº 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF nº 243/2002.

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

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

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

6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra-matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL-60, na hipótese da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

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

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

Portanto, não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido. Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando a margem de lucro presumida pela

legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência.

Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

Acompanho o relator, adicionando algumas reflexões.

Faço considerações a respeito dos §§ 2º e 3º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, que têm a seguinte redação:

§ 2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

É sabido que o método PIC inadmite que sejam utilizados preços que não são independentes, ou seja, no caso do método PIC não podem ser utilizados preços entre pessoas vinculadas, sejam vinculadas no exterior (art. 23 da Lei nº 9.430/96), sejam vinculadas no mercado nacional ou interno.

Sabendo-se que o §2º do art. 18 apenas menciona “compradores não vinculados”, ao invés de “compradores não vinculados no exterior”, e aplicando a regra geral de Direito da não distinção (*ubi lex non distinguir, nec nos distinguere debemus*: onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir), então o intérprete, mal conduzido por esse caminho, poderia pensar que o §2º do art. 18 comporta exceção (ou talvez uma complementação) ao art. 23.

Esse entendimento estaria corroborado pelo que diz o art. 8º, parágrafo único, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 243, de 11/11/2002, que traz expressamente o termo “não residente”:

Art. 8º A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados (PIC), definido como a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes.

Parágrafo único. Por esse método, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma empresa vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

I - vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;

II - adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;

III - em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes.

Ademais, a partir daí, pode-se erroneamente pensar que o §2º do art. 18 seja a base legal do art. 8º, parágrafo único, inciso I, da IN SRF nº 243/2002.

O próximo passo em falso é a extensão do raciocínio para o PRL da forma a seguir.

Tendo em vista que o §2º do art. 18 traz ampliação do art. 23 para o PIC, incluindo os não vinculados no mercado nacional (essa a realidade para o PIC), então não haveria justificativa para não se aplicar a mesma lógica para o PRL, constante no §3º do art. 18.

Em outros termos, dado que o art. 23 não teve o condão de retirar dali os não vinculados no mercado nacional para o §2º do art. 18; então, já que ambos os dispositivos trazem a mesma construção (o §2º do art. 18 e o §3º do art. 18 não especificam expressamente os não vinculados apenas para o exterior), então será necessário entender que o art. 23 não tem o condão de retirar dali os não vinculados no mercado nacional também para o §3º do art. 18.

Consequentemente, para essa tese (que não foi a vencedora), também para aplicação do PRL não devem ser consideradas venda a pessoas jurídicas vinculadas no mercado nacional; sendo, portanto, improcedente o lançamento.

Não obstante a aparente coerência dessa tese, há que se reconhecer aqui que a conclusão obtida está equivocada porque há falha no nexo causal. A realidade de que o PIC também veda as vendas a vinculadas no mercado interno não é extraída do §2º do art. 18 (ou do fato de ele não especificar expressamente o exterior), e sim da própria natureza do método PIC; que, como o seu próprio nome assevera, é um método de Preços Independentes Comparados; e que, por ser independente, excetua as vinculadas, sejam no exterior sejam no mercado interno.

Ou ainda, a vedação às vendas a vinculadas no mercado interno para o PIC não é consequência do §2º do art. 18, e este dispositivo não comporta uma exceção ao art. 23. Ao contrário, o art. 23 vem exatamente para delimitar quem são as vinculadas dos §§2º e 3º do art. 18; é apenas questão de técnica legislativa: ao invés de delimitar no próprio dispositivo, delimitou através de outro artigo, mas fazendo expressa referência ao dispositivo que pretendeu delimitar.

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

Esclareço mais uma vez: a manutenção da vedação dos não vinculados no mercado nacional não é resultado da conciliação de normas entre o §2º do art. 18 e o art. 23, pois a força

normativa do §2º do art. 18 também é apenas para os não vinculados no exterior. O que traz a extensão para os não vinculados no mercado nacional, para o PIC, é a natureza deste método (está na sua gênese), é o fato dos preços serem independentes; não é o §2º do art. 18.

Daí porque não há que estender essa realidade do PIC ao PRL.

Quanto à finalidade da norma, que tem por objetivo controlar os preços de transferência evitando a exportação de lucros para o exterior, faz sentido que o PIC não admita o envolvimento de pessoa vinculada no mercado nacional, mas o mesmo não se pode dizer para o PRL. Pois, caso seja utilizada uma pessoa vinculada no mercado nacional no PRL e esteja havendo algum planejamento tributário que vise a transferir o lucro de uma pessoa jurídica para outra, o lucro permanecerá no território nacional, ou seja, o lucro não será exportado; as normas de preços de transferência não têm por objeto tratar de situações como esta.

Discute-se que, caso o §3º do art. 18 não englobe as não vinculadas do mercado interno, então seu âmbito de atuação seria restrito e somente teria aplicação em uma única operação: a de drawback (em que há importação para a exportação). E, como não se pode admitir que haja letra morta na lei, então não há que se interpretar desta forma, devendo então ser admitida a possibilidade das não vinculadas do mercado interno.

Ora, âmbito restrito não é nenhuma aplicabilidade, não retira sua validade jurídica o fato de a lei em tese se encaixar a uma única operação prática (é possível se identificar outras operações; mas, ainda que não identifiquemo-las neste momento, a conclusão será a mesma).

Por fim, alega-se que o §1º do art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, reforçaria o caráter de não se tratar apenas de operações de exportação, pois os termos operações de venda a varejo e no atacado somente são apropriados à venda no mercado interno.

MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL)

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

(...)

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, **em operações de venda a varejo e no atacado**, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

A isso se responde que, de início, esse dispositivo tem por base legal exatamente o §3º do art. 18; portanto, deve atrair tudo quanto ali disposto, especificamente o fato de que houve uma direcionada delimitação desta norma pelo art. 23. Ademais, não é o fato de uma venda ser a varejo ou no atacado que obriga a venda a ser no mercado interno. Isso são modalidades de vendas; só existem esses dois tipos: todas as exportações também são venda a varejo ou no atacado. O zelo da Instrução Normativa não pode ser entendido como garantindo uma significação diferente da pretendida pela lei.

Era o que tinha para complementar.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa.

Conforme art. 63, §§ 6º e 7º do Anexo II do RICARF ⁹, tendo em vista que não foi apresentada no prazo regimental, considera-se não formulada a declaração de voto.

⁹ Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.
(...)

§ 6º As declarações de voto somente integrarão o acórdão ou resolução quando formalizadas no prazo de 15 (quinze) dias do julgamento.

§ 7º Descumprido o prazo previsto no § 6º, considera-se não formulada a declaração de voto.