



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

Processo n° 16561.000053/2008-71
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.524 – 1ª Turma
Sessão de 14 de dezembro de 2016
Matéria Preços de transferência
Recorrente VALEO SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DESQUALIFICAÇÃO DO MÉTODO ELEITO PELO SUJEITO PASSIVO. EMPREGO DE QUALQUER OUTRO MÉTODO PELA FISCALIZAÇÃO.

Havendo o sujeito passivo deixado de apresentar à fiscalização os documentos que amparariam a demonstração do preço-parâmetro, poderá a autoridade tributária desqualificar o método eleito pelo sujeito passivo e calcular o preço-parâmetro de acordo com qualquer outro método em relação ao qual disponha das informações necessárias para tanto. Incabível, na hipótese, exigir-se que a fiscalização calcule o preço-parâmetro pelos três métodos para, só então, realizar o lançamento empregando o método mais benéfico ao sujeito passivo.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN 243/2002. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

Legalidade tributária, de acordo com o disposto no art. 150, I, da Constituição da República, significa que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei. Portanto, não afronta a idéia de legalidade tributária a instrução normativa expedida pela SRF que porventura exija tributo em montante inferior àquele previsto em lei. Restou provado que o preço-parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF n° 243/2002 sempre resultará em exigência de IRPJ e CSLL em valores iguais ou inferiores àqueles que seriam devidos segundo o art. 18, II, da Lei n° 9.430/96, daí porque não há que se falar, aqui, em violação ao princípio da legalidade tributária.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.

Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. A inclusão desses valores no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito do sujeito passivo em deduzi-los como despesa no levantamento do lucro líquido do exercício. Por outro lado, a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado prejudicaria a sua comparabilidade com o preço-parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que neste estão necessariamente incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, acordam, (1) quanto à adoção do método mais favorável ao contribuinte para o controle dos preços de transferência, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator) e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado), que lhe deram provimento, (2) quanto à ilegalidade da IN 243/2002 para o cálculo do método do PRL-60, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Lívia De Carli Germano (suplente convocada em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio) e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado), que lhe deram provimento e (3) quanto à inclusão ou não das despesas de frete, seguro e tributos incidentes na importação no preço praticado, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Lívia De Carli Germano (suplente convocada em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio) e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Lívia De Carli Germano (suplente convocada em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado).

Relatório

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

Trata-se, em brevíssima síntese, de recurso especial interposto pela empresa **VALEO SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA.** (doravante chamada de “**VALEO**”, “**Contribuinte**” ou “**Recorrente**”), contra o acórdão nº 1402-001.508 (doravante chamado de “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara (doravante “**Turma a quo**”), o qual julgou improcedente o recurso voluntário.

O processo administrativo envolve a cobrança de IRPJ e CSLL, com acréscimo de multa e juros, decorrentes de ajustes supostamente determinados pela legislação de preços de transferência.

No caso, “a autoridade fiscalizadora utilizou os métodos PRL20 e PRL60, que também haviam sido utilizados pelo sujeito passivo, e desprezou o ajuste feito pelo método CPL, pela ausência de elementos comprobatórios os quais, reiteradamente solicitados, não foram apresentados” (e-fls. 7.894). A fiscalização, contudo, não considerou a possibilidade da adoção de outros métodos que, em tese, poderiam resultar em tributação menos onerosa ao contribuinte, especialmente o método PIC.

Ao julgar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a 5ª Turma da DRJ/SPOI proferiu acórdão assim ementado (e-fls. 7741 e seg.):

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

Ano-calendário: 2003

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇOPARÂMETRO.
DESCONSIDERAÇÃO DO MÉTODO ADOTADO PELA
CONTRIBUINTE (CPL). APURAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO (PRL).

Constatando a fiscalização que a contribuinte elaborou incorretamente os cálculos do preço-parâmetro segundo o método CPL, corretas a desqualificação desses cálculos e a opção da fiscalização em escolher um outro método e apurar os ajustes correspondentes (no caso, o método PRL). A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.

MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E
TRIBUTOS.

Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

MÉTODO PRL60. CÁLCULOS SEGUNDO INSTRUÇÃO NORMATIVA.
ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

À esfera administrativa não cabe apreciar questões relativas à legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas, competência esta exclusiva do Poder Judiciário. Por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

ARQUIVOS MAGNÉTICOS. INCONSISTÊNCIAS. MULTA
ISOLADA.

As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. A inobservância dessa norma acarretará a imposição de multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de aspecto concernente à cobrança do crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

O contribuinte interpôs recurso voluntário, o que ensejou o acórdão n. 1402-001.544, ora recorrido (**e-fls. 7.916 e seg.**). Por voto de qualidade, a Turma *a quo* negou provimento ao recurso voluntário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PROCEDIMENTO FISCAL.

ALTERAÇÃO DO MÉTODO. IMPOSSIBILIDADE.

Na apuração do preço de transferência o sujeito passivo pode escolher o método que lhe seja mais favorável dentre os aplicáveis à natureza das operações realizadas. À faculdade conferida pela Lei ao contribuinte se contrapõe apenas o dever da fiscalização de aceitar a opção por ele regularmente exercida. Não há como extrair do texto legal o corolário de que a fiscalização, ao desqualificar um método adotado pelo sujeito passivo pelo descumprimento de parâmetros legais ou normativos, teria o dever de buscar o método que lhe fosse mais favorável.

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

Descabe a arguição (sic) de ilegalidade na IN/SRF n.º 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.

PREÇO PARÂMETRO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.

MULTA DE OFÍCIO JUROS DE MORA.

Sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, não paga no vencimento, incidem juros de mora à taxa SELIC, nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2004

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de lançamento tido como decorrente, aplica-se a ele o resultado do julgamento do processo tido como principal.

Foram opostos embargos de declaração pelo i. Conselheiro Relator do acórdão recorrido, por não ter sido analisada a incidência de multa pela apresentação incorreta de informações em meio magnético (**e-fls. 7.915**). Os referidos embargos foram acolhidos, para manter a cobrança da multa em questão (**e-fls. 7916 e seg.**).

Indignada com a decisão, o contribuinte interpôs recurso especial (**e-fls. 8113 e seg.**), o qual foi admitido integralmente por despacho (**e-fls. 8492 e seg.**), quanto às seguintes matérias:

“1) Necessidade de Aplicação do Método de Apuração do Preço de Transferência mais Benéfico ao Contribuinte”;

“2) Inaplicabilidade da IN no 243/2002 em favor da Manutenção dos Critérios Previstos na Lei no 9.430/96”; e

“3) Da Composição do Preço Parâmetro - Dedutibilidade dos Valores de Frete, Seguro e Imposto de Importação”.

Sobre os referidos temas, alega o recorrente, em apertada síntese, que:

- seria dever da fiscalização verificar quais dos métodos previstos pela legislação conduziria à menor carga tributária e adotá-lo, o que não se verifica no caso concreto;
- a fórmula estabelecida pela IN 243/02 conduziria a resultados diversos daqueles obtidos pela metodologia da Lei 9.430/96, conduzindo a resultados incoerentes;
- A MP n. 478/09 buscou incluir a sistemática de cálculo da IN 243/02 na Lei, o que evidenciaria que a sua sistemática não estaria contida no regramento legal original;
- o custo com frete, seguros e tributos devidos na importação cumprem todos os requisitos legais não comporiam o preço parâmetro. Tais valores, na verdade, seriam dedutíveis sem os ajustes típicos da legislação de preços de transferência, especialmente em face do art. 18, § 6º, da Lei 9.430/96;

A PFN apresentou contrarrazões ao recurso especial (**e-fls. 8.505**), suscitando, em breve síntese, que:

- a prerrogativa do contribuinte adotar o método mais favorável para a apuração dos preços de transferência não corresponderia a qualquer dever de fiscalização;
- a IN 243/02 apenas regularia o art. 18, II, da Lei 9.430/02, em conformidade com a vontade do legislador;

A PFN nada suscitou quanto à necessidade de inclusão do custo frete, seguro e tributos de importação na composição do preço parâmetro, bem como não se opôs ao conhecimento do recurso especial.

Conclui-se, com isso, o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

Em seu recurso especial, o contribuinte apresentou analiticamente argumentos para a demonstração da divergência jurisprudencial arguida, cumprindo com o que requer o art. 67 do RICARF. Compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou os requisitos de admissibilidade, não merecendo reparos.

Faz-se necessário, portanto, enfrentar as seguintes questões de mérito:

- adoção do método mais favorável ao contribuinte para o controle dos preços de transferência (tópico “2”, abaixo).
- a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 quanto à fórmula para o cálculo do preço parâmetro do método PLR-60. (tópico “3”, abaixo)
- a inclusão ou não das despesas de frete, seguro e tributos incidentes na importação no preço praticado. (tópico “4”, abaixo)

Para a adequada fundamentação deste voto, o tópico “1”, a seguir, expõe premissas essenciais para a solução dessas três questões controvertidas nos presentes autos.

1. Premissas fundamentais para o julgamento do caso concreto.

O caso sob julgamento envolve a cobrança de IRPJ e CSL, pela glosa de custos ou despesas considerados indedutíveis pela fiscalização, com suposto fundamento na legislação de preços de transferência.

O art. 47 da Lei n. 4.506/64 estabelece, como regra geral, que serão dedutíveis as despesas operacionais pagas ou incorridas necessárias, assim compreendidas aquelas normais, usuais e necessárias às suas atividades geradoras do lucro que será tributado.

Além dessa regra geral de dedutibilidade, o legislador prescreveu ainda uma série de normas específicas que devem ser observadas para a apuração do IRPJ e da CSL, com destaque às regras de preços de transferência.

A legislação brasileira dos *preços de transferência* deve ser observada por pessoas jurídicas nacionais que realizem operações com pessoas jurídicas vinculadas residentes no exterior. Tais normas se voltam exclusivamente às operações realizadas com empresas vinculadas e que, por meio de ajuste de preços de venda de bens, serviços ou direitos, apresentassem a potencialidade de transferir resultados ao exterior sem a correspondente tributação.

O legislador estabeleceu como premissa que as regras brasileiras de preços de transferência apenas serão aplicáveis quando estiver presente um *binômio essencial*: (i) *vinculação entre as partes contratantes* e; (ii) *negócio jurídico internacional, com destaque, no presente caso, às importações*.

As referidas normas **encontram** fundamento especialmente nos princípios da *igualdade* e da *capacidade contributiva*, de forma a estabelecer, por meio de fórmulas pré-determinadas pelo legislador ordinário, um preço que seria praticado por *partes independentes* (“*preço parâmetro*” ou “*preço arm’s length*”), de tal forma que operações realizadas entre *partes vinculadas* que destoem desse padrão, sejam tributadas como se houvessem praticado o *preço parâmetro*. Nesse ponto, é relevante fazer referência à seguinte passagem do estudo de LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹, *in verbis*

“1.3.9. É, pois, sob pena de caracterizar o arbítrio, que o legislador se vê obrigado a eleger princípios e, uma vez escolhidos, aplicá-los conscientemente.

1.3.10. Especialmente em matéria tributária, surge como princípio parâmetro, escolhido pelo próprio constituinte, a capacidade contributiva. Nesse sentido, deve a tributação partir de uma comparação das capacidades econômicas dos potenciais contribuintes, exigindo-se tributo igual de contribuinte em equivalente situação. Por óbvio, tal princípio somente se concretiza quando é possível compararem-se os contribuintes.

1.3.11. No caso de transações entre pessoas vinculadas, entretanto, as realidades econômicas comparadas são diversas, frustrando-se qualquer comparação.

1.3.12. A diversidade acima apontada resulta da circunstância de as transações entre partes vinculadas não terem passado pelo mercado, como o fizeram as empresas independentes.

1.3.13. Assim, pode-se dizer que enquanto a moeda constante nas contas das empresas com transações controladas está expressa em unidades ‘reais de grupo’, empresas independentes têm seus resultados expressos em ‘reais de mercado’.

1.3.14. Nesta perspectiva, o papel da legislação de preços de transferência é apenas ‘converter’ valores expressos em ‘reais de grupo’ para ‘reais de mercado’, possibilitando, daí, uma efetiva comparação entre contribuintes com igual capacidade econômica.

1.3.15. Nesse sentido, verifica-se que a legislação de preços de transferência não distorce resultados da empresa. Apenas ‘converte’ para uma mesma unidade de referência (‘reais de mercado’) a mesma realidade expressa noutra unidade.

1.3.16. Nesse contexto, as disposições de controle de preços de transferência da Lei n. 9.430/96 somente se justificam caso corroborem essa conversão acima referida, o que se dá mediante a aplicação do princípio *arm’s length*, que será verificado mais profundamente nos capítulos posteriores. Vale dizer, caso a aplicação da lei ou de sua regulamentação em um caso concreto extrapole os limites dessa conversão, isso deverá ser considerado uma desobediência ao princípio constitucional da igualdade e da capacidade contributiva e, portanto, a aplicação nesse caso deverá ser corrigida ou até mesmo desconsiderada.”

É fundamental para a matéria em análise compreender que a legislação brasileira dos preços de transferência busca precisamente neutralizar a desigualdade nas operações entre partes vinculadas. Assim, por exemplo, se em uma operação de importação entre partes vinculadas o importador brasileiro realizar o pagamento de \$25,00 por um bem cujo *preço parâmetro* seja de \$10,00, a legislação dos preços transferência determinará um *ajuste* na base de cálculo do IRPJ e da CSL, de forma a se adicionar a parcela excedente (\$15,00) e, assim, acrescer a base tributável e consequentemente aumentar o montante dos

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no Direito tributário brasileiro. São Paulo : Dialética, 2006, p. 14-15.

tributos devidos. O *preço parâmetro*, nesse exemplo, corresponde ao limite da dedutibilidade do custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada.

Por meio do controle dos *preços de transferência*, o sistema jurídico **não procura majorar o percentual de tributos cobrados da sociedade**, mas simplesmente garantir, nas operações internacionais, tratamento tributário *isonômico*, de forma que, independente de relações societárias ou negociais mantidas entre as partes, todos que se encontrem em situação semelhante tenham a sua **capacidade contributiva tributada de forma equivalente**.

Dessa forma, embora a legislação de preços de transferência possam aparentar *exceções* à norma geral de dedutibilidade do art. 47 da Lei n. 4.506/64, representam a sua *confirmação*. As regras de preços de transferência procuram garantir que tal norma geral seja aplicada conforme os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Não obstante, seja sob uma perspectiva (*exceção à regra geral*) ou outra (*confirmação à regra geral*), a legislação dos preços de transferência, detalhada no tópico subsequente, está intimamente relacionada com a norma do art. 47 da Lei n. 4.506/64.

2. Adoção do método menos gravoso: concretização do princípio da igualdade tributária.

Conforme tem sido destacado neste voto, por meio do controle dos *preços de transferência*, o legislador não procura tributar em um nível mais elevado as empresas brasileiras que realizem operações de importação ou exportação com partes relacionadas. Longe de tributar de forma excepcionalmente mais gravosa tal situação, tais normas apenas procuram garantir que todos os contribuintes sejam tributados de forma isonômica, conforme o princípio *arm's length*: independente de relações societárias ou negociais mantidas entre as partes, todos que se encontrem em situação semelhante tenham a sua *capacidade contributiva tributada de forma equivalente*. **Um dos pilares dessa diretriz da legislação brasileira dos métodos de preços de transferência consiste justamente na regra do método menos oneroso ao contribuinte.**

O art. 18, § 4, da Lei n. 9.430/96, aplicável ao caso concreto, possui a seguinte redação:

§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, **será** considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

Note-se que, ao utilizar o termo “será” (e não “poderá ser”, por exemplo), o legislador não prescreveu uma alternativa, mas uma norma mandatória que vincula a administração fiscal. O legislador determina que “**será** considerado dedutível o maior valor apurado”, evidenciando que a adoção, pela fiscalização, de método que em comparação com outro se mostre mais oneroso ao contribuinte, incorrerá em arbitrariedade e ilegalidade. Naturalmente, trata-se de norma de cumprimento espontâneo e natural pelo contribuinte.

A experiência demonstra, contudo, que ao menos três diferentes indagações podem surgir desse enunciado prescritivo:

- se, durante o procedimento de fiscalização, o contribuinte demonstrar à fiscalização qual método lhe seria mais favorável, o agente fiscal está

vinculado à adoção deste, tornando viciada a atuação em termos diversos?

- se nenhuma demonstração vier a ser apresentada pelo contribuinte durante o procedimento fiscalizatório, o agente fiscal assume o ônus de averiguar quais dos métodos previstos em lei conduzem à menor autuação, incidindo vício formal sobre a AIIM que não explicitar essa aferição?

- se nenhuma demonstração vier a ser apresentada pelo contribuinte durante o procedimento fiscalizatório, mas a impugnação administrativa evidenciar a existência de método mais benéfico e diverso daquele utilizado na lavratura do AIIM, torna-se mandatório o cancelamento da autuação?

O presente caso exige a análise dessa segunda indagação para a construção da norma prescrita pelo art. 18, § 4, da Lei n. 9.430/96. Há uma sequencias de negativas: **não** foi demonstrado pelo contribuinte, durante o procedimento fiscalizatório, que o método PIC lhe seria mais favorável; **não** foi verificado pela fiscalização se o método PIC conduziria a autuação fiscal menos gravosa; **não** foi demonstrado pelo contribuinte, no âmbito do contencioso administrativo, que o método PIC resultaria em tributação menos gravosa em comparação com o método PRL utilizado para a lavratura do AIIM.

É preciso, nesse cenário, decidir se, como alega a PFN, a discricionariedade atribuída à fiscalização lhe desincumbiria de justificativas quanto à escolha do método mais benéfico ao contribuinte ou se, como alega o recorrente, à administração fiscal incumbiria o ônus de demonstrar a adoção do método mais benéfico ao contribuinte.

Como consequência da inexistência de discricionariedade, é igualmente necessário reconhecer o ônus primário atribuído à fiscalização: fundamentar o método adotado para a apuração dos preços de transferência, com a demonstração da adoção do método mais favorável ao contribuinte entre aqueles cuja adoção seria possível.

Os elementos presentes no caso sob julgamento evidenciam vício, que fulmina a autuação sob julgamento. Ocorre que agente fiscal assume o ônus de averiguar quais dos métodos previstos em lei conduzem à menor autuação, não lhe sendo assegurada discricionariedade para adotar aquele que lhe gere menor esforços, maior ônus fiscal ou quaisquer outros critérios subjetivos de escolha.

O subjetivismo em questão foi repellido pelo legislador, que prescreveu critério objetivo de escolha, cuja objetivação reside precisamente na demonstração da aferição empreendida em face de todos os métodos passíveis de aplicação: deve ser adotado o método de imponha menores ajustes e que, portanto, seja o menos gravoso ao contribuinte.

O legislador, portanto, **gravou como ilegítima a dúvida** quanto à existência de outros método previstos em lei para a apuração dos preços de transferência, concretizando o princípio da igualdade e não agravando excessivamente a situação de partes relacionadas, e que sequer foram verificadas pela fiscalização. À escuridão da dúvida socorreu o legislador a luz dos testes vinculantes impostos à administração fiscal.

No acórdão n. 107-09.411, considerou-se no âmbito deste Tribunal administrativo que “jamais pode o fisco, mesmo no ausência de escolha do método por parte do contribuinte ou no desqualificação do método por ele utilizado, por incompatível ou por ausência e elementos probantes, lançar mão de método mais gravoso, existindo outro também passível de teste.”

Voto, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte quanto a este item.

3. A ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 quanto à fórmula para o cálculo do preço parâmetro do método PLR-60.

Adotado o método PRL, faz-se necessário analisar a legalidade da adoção da fórmula veiculada pela IN SRF nº 243/2002, suscitada pelo contribuinte em seu recurso especial.

3.1. A evolução legislativa do método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL).

A legislação brasileira dos *preços de transferência* deve ser observada por pessoas jurídicas nacionais que realizem operações com pessoas jurídicas vinculadas residentes no exterior. Suas normas **encontram** fundamento especialmente nos princípios da *igualdade* e da *capacidade contributiva*, de forma a estabelecer, por meio de fórmulas pré-determinadas pelo legislador ordinário, um preço que seria praticado por *partes independentes* (“*preço parâmetro*” ou “*preço arm's length*”), de tal forma que operações realizadas entre *partes vinculadas* que destoem desse padrão, sejam tributadas como se houvessem praticado o *preço parâmetro*.

Assim, por exemplo, se em uma operação de importação entre partes vinculadas o importador brasileiro realizar o pagamento de \$25,00 por um bem cujo *preço parâmetro* seja de \$10,00, a legislação **dos** preços transferência determinará um *ajuste* na base de cálculo do IRPJ e da CSL, de forma a se adicionar a parcela excedente (\$15,00) e, assim, acrescer a base tributável e conseqüentemente aumentar o montante dos tributos devidos. O *preço parâmetro*, nesse exemplo, corresponde ao limite da dedutibilidade do custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada.

Por meio do controle dos *preços de transferência*, o sistema jurídico **não procura majorar o percentual de tributos cobrados da sociedade**, mas simplesmente garantir, nas operações internacionais, tratamento tributário *isonômico*, de forma que, independente de relações societárias mantidas entre as partes, todos que se encontrem em situação semelhante tenham a sua *capacidade contributiva tributada de forma equivalente*.

A matriz legal da legislação brasileira dos preços de transferência é a Lei n. 9.430/96, com as sucessivas alterações que lhe foram realizadas. Nela estão contemplados os diferentes *métodos* de controle dos preços de transferência, que consistem em fórmulas e regras para a determinação se deve ou não ser realizado *ajustes* na base de cálculo do IRPJ e da CSL e, ainda, de quanto seria o referido ajuste.

Entre os referidos métodos, interessa ao recurso especial em julgamento o **Preço de Revenda menos Lucro (PRL)**.

Em sua redação original, o art. 18. II, da Lei n. 9.430/96, previa apenas a margem de lucro de 20% para o cálculo do preço parâmetro conforme o método PRL (doravante “**PRL-20**”):

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) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;**

Em 1999, por meio da Medida Provisória nº 2.013-4, convertida na **Lei n. 9.959/2000**, foi introduzida **alteração** na alínea “d” desse dispositivo, que passou a dispor quanto à possibilidade da adoção da margem de lucro de 60% para o cálculo do método PRL dos preços de transferência (**PRL-60**), com especial destaque à parte em negrito:

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:**
 - 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;**
 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

Na sequência, foi editada pela Secretaria da Receita Federal (doravante “**SRF**”) a IN 113/2000, que dispunha “sobre as hipóteses de utilização do Método do Preço de Revenda menos Lucro”. Em 2001, foi editada a IN 32, que incorporou os enunciados da IN

113/2000 ao indicar a adoção da seguinte fórmula para o cálculo do PRL 60, com especial destaque à parte em negrito:

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

§ 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.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do parágrafo anterior, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

I - incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, Pis/Pasep e Cofins;

III - comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação de pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

§ 8º A margem de lucro a que se refere o inciso IV, alínea "a" do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que não haja agregação de valor no País ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens aplicados à produção.

§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:

I - preço líquido de venda, a média aritmética 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 - margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País.

Em **2002**, embora não tenha sido realizada nenhuma reforma por meio de Lei, a **IN 243** tornou público que a SRF conduziria uma ampla mudança na metodologia de cálculo do PRL-60, com o abandono das fórmulas anteriormente adotadas na IN 113/2000 e na IN 32/2001. **Esse é o cerne do recurso especial em análise.** Os enunciados da IN 243/2002 relativos à matéria seguem transcritos, com destaque à parte em negrito:

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:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

§ 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.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do § 5º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

I - incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;

III - comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação a pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

§ 8º A margem de lucro a que se refere a alínea "a" do inciso IV do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos **bens, serviços ou direitos importados.**

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.

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

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

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

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

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

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

Em 2012, por sua vez, por meio da Medida Provisória nº 563, convertida na Lei n. **12.715/2012**, foram introduzidas amplas alterações na Lei n. 9.430/96, contemplando todo o inciso II desse dispositivo e tornando-o mais apto a fundar a fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo do PRL-60.

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 ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir:

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

b) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa;

c) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea b, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea a;

d) margem de lucro: a aplicação dos percentuais previstos no § 12, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea c; e

1. (revogado);

2. (revogado);

e) preço parâmetro: a diferença entre o valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado conforme a alínea c; e a "margem de lucro", calculada de acordo com a alínea d; e

(...)

É evidente a distinção dos textos adotados, **de um lado**, pela IN 243/2002, e **de outro lado**, pela IN 32/2001 e especialmente pela Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000. O quadro a seguir compara os dispositivos mais dessas três fontes do Direito mais relevantes à solução do presente caso concreto:

FONTE PRIMÁRIA: Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000	FONTE SECUNDÁRIA: IN 32/2001	FONTE SECUNDÁRIA: IN 243/2002
II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos: (...) d) da margem de lucro de: 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor	§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:	§ 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: (...) V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito

agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;		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.
------------------------------------------------------------------------	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

As diferenças textuais em questão são relevantes para a solução do recurso especial em análise, conforme tópicos abaixo.

3.2. As fórmulas adotadas em cada etapa dessa evolução legislativa para o cálculo do PRL-60.

O inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96, conforme a sua redação mantida entre 2000 e 2012 por força da Lei n. 9.959/2000, prescrevia de forma imediata a adoção da seguinte fórmula para o cálculo do *preço parâmetro*, para fins de possíveis ajustes no cálculo do IRPJ e da CSL:

$$PP = PR - L$$

$$L = 60\% (PR - VA)$$

Em que:

- PP → preço parâmetro, preço *arm's lenght*.
- PR → preço de revenda líquido.
- VA → valor agregado na produção nacional
- L → lucro

Considerando o conhecido *valor líquido da operação de revenda* (PR) e a *margem de lucro* (L) apurada conforme a fórmula legal, determina-se o *preço parâmetro* (PP), que será o valor limite para que o correspondente bem, serviço ou direito importado de parte vinculada seja dedutível da base de cálculo do IRPJ ou da CSL.

Note-se que cada um desses fatores possui uma função determinante na fórmula prescrita no art. 18. II, da Lei n. 9.430/96, o que evidencia a decisão consciente do legislador ordinário ao enunciar a Lei n. 9.959/2000, sendo relevante destacar que:

- quanto maior o *valor agregado no Brasil* ("VA"), menor será "L" (*lucro*). Como o *lucro* deverá ser subtraído do *preço de revenda* ("PR") para a composição *preço parâmetro* ("PP"), quanto menor "L", maior será "PP". E, quanto maior "L" e, portanto, o lucro tributável, menor será o "PP".
- para a composição de "L", o percentual de 60%, adotado pelo legislador ordinário para o cálculo do PLR, deveria ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual tenha sido agregado o insumo importado e sujeito ao controle dos preços de transferência.

Nesse seguir, quanto maior for o *preço parâmetro* ("PP"), mais liberdade terá o contribuinte para negociar com a empresa fornecedora (relacionada) sem o controle da administração tributária dos preços de transferência. Quanto maior for "PP", menor serão as chances do contribuinte necessitar realizar ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL para adicionar parcelas dos custos de bens, serviços e direitos que, por ultrapassar o *preço parâmetro*, passam a ser indedutíveis.

Essa fórmula foi acatada pela administração fiscal tanto na IN 113/2000 quanto na IN 32/2001, (vide tópico “1”, acima) e encontrou justificativas por diferentes perspectivas, a saber:

- **Equilíbrio.** A adoção de uma margem de lucro de elevada, de 60%, seria balanceada pela subtração do valor agregado no Brasil dessa base;
- **Indução positiva.** O legislador ordinário teria aliado o controle de preços de transferência com medidas indutoras de comportamento e de incentivo à produção nacional, de forma que: quanto maior for a agregação de valor no Brasil, maior será o preço-parâmetro e, conseqüentemente, menor será o ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL.

A referida fórmula estabelecida pela Lei n. 9.959/2000 foi submetida a **críticas, em especial por não considerar a proporção do insumo importado de parte vinculada aplicada ao bem produzido no Brasil.** Como se evidenciou no tópico “1”, acima, o legislador ordinário apenas realizou uma **reforma legal** para incorporar essa “melhoria” em **2012**, com a edição da Lei n. 12.715.

Por sua vez, **em 2002, a IN 243** indicou a necessidade da adoção de uma **outra fórmula** para o cálculo do PRL-60, **diferente** daquela que até então se compreendia a correta decorrência da Lei n. 9.959/2000.

Tornou-se notório o “Estudo comparativo dos normativos da legislação brasileira para o cálculo do preço parâmetro de bem importado usado em produção”, elaborado por VLADIMIR BELITSKY, “Ph.D em Matemática Aplicada pelo Instituto Tecnológico de Israel, Professor Associado do Instituto de Matemática e Estatística da Universidade de São Paulo, USP”. O referido estudo abstrai a seguinte fórmula da IN 243/2002:

$$PP = \frac{VDBI * 100\% * PR - L60\% * \left\{ \frac{VDBI * 100\% * PR}{VDBI + VA} \right\}}{VDBI + VA}$$

Em que:

- VDBI → valor declarado do bem importado
- PP → preço parâmetro, preço *arm's lenght*.
- PR → preço de revenda líquido.
- VA → valor agregado na produção nacional
- L → lucro

Como se pode observar, a fórmula indicada pela IN 243/2002 alterou fatores na fórmula abstraída dos enunciados prescritivos do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 e pela IN 32/2001. Supõe-se que a intenção da SRF seria possibilitar a verificação da proporcionalidade do insumo importado agregado à produção nacional, pois isso não teria sido contemplado pelo legislador.

A partir da publicação da IN 243/2002, sem que nenhuma alteração legal tenha sido realizada, a PFN também passou a sustentar que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, possibilitaria a construção de uma segunda fórmula, diversa daquela que até então seria de aceitação geral:

$$PP = PR - L - VA$$

$$L = 60\% PR$$

A fórmula da IN 243/2002, conforme alegado, expressaria com maior clareza e, ainda, imprimiria melhorias a essa segunda fórmula que supostamente seria possível abstrair do texto do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.

Conforme a fórmula que se abstrai imediatamente da Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000, na linha do que indicava a IN n. 32/2001, o percentual de 60% deve ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual o insumo importado tenha sido agregado. Já a “segunda fórmula”, que supostamente fundamentaria a IN 243/2002, estabeleceria que a margem de lucro de 60% deveria incidir apenas sobre a parte do preço líquido de venda do produto referente à participação do bem, serviço ou direito importados: o percentual legal em questão seria aplicável tão somente sobre a parcela do preço líquido de venda proporcional ao custo do bem importado.

Conforme o citado estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, *in verbis*:

“Constatação 4. O cálculo de PP segundo a fórmula da IN 243 pode ser visto como um procedimento de duas etapas consecutivas, sendo que:

- (i) a primeira etapa baseia-se, plena e exclusivamente, no princípio da proporcionalidade em participação ao lucro; e
- (ii) a segunda baseia-se, plena e exclusivamente, no postulado de que a margem de lucro em cima de bem importado é de 60%”.

O quadro a seguir procura sistematizar algumas características das normas, a fim de evidenciar a diferença entre elas:

	Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01	Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)
Fórmula de cálculo do PRL-60	<ul style="list-style-type: none"> ✓ $PP = PR - L$ ✓ $L = 60\% (PR - VA)$ 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ $PP = PR - L - VA$ ✓ $L = 60\% * PR$
Analítico da fórmula para o cálculo da “margem de lucro”	60% sobre o valor integral do preço líquido de venda diminuído do valor agregado no Brasil.	60% apenas da parcela do preço líquido de venda do produto proporcional à participação dos bens, serviços ou direitos importados.
Analítico da fórmula para o cálculo do “preço parâmetro”	Totalidade do valor líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.	Percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.

Um **exemplo** poderá tornar mais clara a distinção entre essas duas fórmulas. Para tanto, considere-se que um determinado produto, produzido no Brasil a partir de insumos nacionais e outros importados de partes vinculadas, seja vendido por R\$ 100,00 (ou seja, **PR = 100,00**) e que o valor agregado no Brasil seja de R\$ 50,00 (ou seja, **VA = 50,00**). Aplicando-se as duas fórmulas, chegaremos a resultados muito distintos:

	Primeira interpretação da Lei	Segunda interpretação da Lei
--	-------------------------------	------------------------------

	9.430/96 e IN 32/01	9.430/96 (IN 243/2002)
Fórmula de cálculo do PRL-60:	✓ $PP = PR - L$ ✓ $L = 60\% (PR - VA)$	✓ $PP = PR - L - VA$ ✓ $L = 60\% * PR$
Aplicação das fórmulas ao exemplo proposto:	$L = 60\% (100,00 - 50,00)$ $PP = 100,00 - 30,00$	$L = 60\% * 100,00$ $PP = 100,00 - 60,00 - 50,00$
RESULTADO	70,00	- 10,00

A função de tais fórmulas é determinar se deverá ser realizado ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL. Se o custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada for superior aos valores em questão, a parcela excedente deverá ser adicionada à base de cálculo do IRPJ e da CSL, pois não seria considerada dedutível. O exemplo demonstra que as referidas fórmulas conduzem a preços parâmetro muito distintos, de forma as operações consideradas *arm's length*, conforme a primeira fórmula, seriam aquelas praticadas até o limite de “R\$ 70,00”, enquanto que, para a segunda fórmula, possivelmente todas as importações estariam sujeitas a ajustes, pois o valor resultante como “PP” seria negativo, qual seja, “- R\$ 10,00”, como se o importador pudesse, em condições de mercado, deixar de pagar pelos bens, serviços ou direitos e, ainda, receber troco.

A doutrina há tempos denuncia essa divergência entre a IN 243/2002 e a Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, como se observa da análise de LUÍS EDUARDO SCHOUERI², em obra de referência sobre o tema dos preços de transferência:

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

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

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

Do mesmo modo, as evidentes distinções em relação a essas fórmulas foram bem sintetizadas por LUCIANA ROSANOVA GALHARDO e ANA CAROLINA MONGUILOD³, *in verbis*:

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no Direito tributário brasileiro. São Paulo : Dialética, 2006, p. 169.

“(i) enquanto a Lei n. 9.959/00 estabelece o cálculo da margem de lucro de 60% sobre o valor do preço líquido de venda, diminuindo-se o valor agregado, a IN 243/02 determinou a incidência da margem de 60% sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação do bem importado; e
(ii) enquanto a Lei determina que o preço-parâmetro corresponde à diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de 60%, a IN 243/02 estabeleceu que corresponde à diferença entre o valor da participação do bem importado no preço de venda do bem produzido e a margem de lucro de 60%. Assim, o preço parâmetro calculado sob a sistemática da IN 243/02 será menor, resultando em maior risco de ajustes nos lucros tributáveis da empresa brasileira, tendo em vista o provável excesso de preço pago no exterior”.

Restando evidenciado que a IN 243/02 veicula fórmula diversa, supostamente vocacionada a “melhor” tratar do problema da proporcionalidade do insumo utilizado na produção do produto nacional, surge a questão crucial do presente recurso especial: a referida Instrução Normativa possui legitimidade para tanto e agiu nos lindes de sua competência regulamentar? É o que será analisado no tópico seguinte do deste voto.

3.3. As fontes formais do Direito tributário e o extravasamento das funções da IN 243/2002.

O tema das fontes é fundamental ao Direito tributário pátrio. Nosso ordenamento apresenta peculiar complexidade estabelecida pela Constituição Federal, com elevado número de espécies normativas, cada qual com uma *função própria*, vocacionadas à impressão juridicidade, eficiência, segurança jurídica, inteligibilidade, coesão, coerência e completude ao sistema jurídico.

Sob uma perspectiva formalística⁴, as referidas espécies normativas podem ser organizadas em *fontes primárias*⁵ e *fontes secundárias*⁶ do Direito tributário.

A Lei n. 9.430/96 é *fonte primária* do Direito tributário. Em face do princípio da reserva legal, o legislador ordinário possui competência privativa para estabelecer o método de cálculo do preço parâmetro para possíveis ajustes à base de cálculo do IRPJ e da CSL, adotando como diretriz fundamental a *tributação da renda conforme o acréscimo patrimonial*. Como a fórmula de cálculo do PRL-60 irá influenciar na composição da base de cálculo desses tributos, com potencial de redução dos custos dedutíveis na apuração do acréscimo patrimonial tributável, trata-se de matéria sob a *competência privativa do legislador ordinário*. É o que se depreende da Constituição Federal, art. 150, I, e do Código Tributário Nacional, art. 97.

A IN 243/2002, por sua vez, é *fonte secundária* do Direito Tributário, cuja função subalterna é de aclarar ou atribuir maior operacionalidade à norma prescrita pela Lei n. 9.430/96, que é a *fonte primária*.

Note-se que **nenhuma das partes discorda da função limitada e secundária das Instruções Normativas**: essa é uma questão de direito incontroversa nesse processo administrativo.

³ GALHARDO, Luciana Rosanova; MONGUILOD, Ana Carolina. A ilegalidade do mecanismo de aplicação do método PRL sob a IN 243/02, in Manual dos Preços de Transferência – celebração dos 10 anos de vigência da lei. São Paulo : MP, 2007, p. 241.

⁴ As fontes do Direito tributário podem também ser observada por uma perspectiva material, a qual não contribui imediatamente para o tema em análise.

⁵ Em especial: Constituição Federal, Lei Complementar, Lei Ordinária, Medida Provisória, Tratados Internacionais, Decreto legislativo, Decreto (casos especiais), Convênio, Resolução.

⁶ Em especial: Decreto regulamentar; Instruções Normativas; Portarias; Normas complementares.

A questão que realmente desafia antagônicas posições neste processo administrativo é saber se a IN 243/02 extravasou os limites da Lei n. 9.430/96, descumprindo a sua função e restando despida de validade.

De um lado, a administração fiscal atualmente argumenta que do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, seria possível abstrair ao mesmo tempo duas diferentes fórmulas, ainda que estas possam conduzir a resultados muito diferentes: a primeira fórmula seria aquela admitida pela IN 32/2001 e, a segunda, que supostamente daria fundamento à IN 243/2002. De outro lado, o contribuinte argumenta que apenas a fórmula indicada pela IN 32/2001 seria compatível com o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00.

Assim, **nenhuma das partes discorda** que as normas prescritas pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com as alterações da Lei n. 9.959/2000, **comportam a fórmula indicada pela IN 32/2001** para o cálculo do preço parâmetro apurado pelo método PRL-60. A discordância se dá apenas em relação à fórmula prevista pela IN 243/2002, que é diferente.

A discordância em questão exige o enfrentamento das seguintes questões:

- *O legislador ordinário poderia outorgar à administração fiscal a escolha de uma entre diversas fórmulas para o cumprimento do método PRL-60 de controle de preços de transferência?*
- *Se a resposta à questão precedente for positiva, o legislador ordinário efetivamente conferiu à administração fiscal tal outorga na vigência da Lei n. 9.430/96 com as alterações que lhe foram introduzidas com a Lei n. 9.959/2000?*
- *Se a resposta à questão precedente for positiva, a IN 243/2001 teria ou não adotado uma das possíveis fórmulas matemáticas comportadas pelos enunciados prescritivos do 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00?*

3.3.1. A (im)possibilidade da outorga de discricionariedade à administração para o preenchimento de regras legais e a Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00.

O princípio da legalidade em matéria tributária não requer que todos e quaisquer elementos necessários à operacionalização de uma norma tributária estejam expressa e exaustivamente previstos em lei ordinária. A adoção de cláusulas gerais ou conceitos indeterminados não representa uma ofensa *a priori* a esse princípio, pois não se pode exigir do legislador ordinário o fechamento da totalidade dos conceitos⁷. Também não se pode afastar, *a priori*, a possibilidade de o legislador ordinário outorgar à administração fiscal dispor sobre elementos que favoreçam a aplicação da norma tributária, com procedimentos que lhe tornem mais operacionais, palatáveis e socialmente mais eficazes.

⁷ Nesse sentido, vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo : Saraiva, 2012, p. 290 e seg.

No entanto, não pode o Poder Legislativo delegar ao Poder Executivo a competência para a seleção dos elementos componentes da hipótese de incidência ou do consequente normativo (obrigação tributária). A **indelegabilidade da competência tributária**, norma constitucional tão bem delineada na obra de ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁸, impede que o legislador ordinário transfira à administração fiscal a eleição dos critérios componentes da base de cálculo do tributo ou de outros elementos atinentes à ocorrência do fato gerador do tributo, à sua quantificação ou à identificação do sujeito passivo.

Como a fórmula de cálculo do PRL-60 irá tutelar o controle dos preços de transferência e influenciar na composição do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSL, apenas a lei ordinária é competente para prescrever os seus termos. Aceita essa premissa, qualquer divergência de uma instrução normativa em relação à lei deverá ser resolvida com a vitória da lei, pois o legislador ordinário possui a competência privativa e indelegável de decidir sobre a matéria. Logo, diante de uma divergência entre a IN 243/2002 e a Lei n. 9.430/96, esta última deveria ser aplicada sem questionamentos.

Uma observação é necessária por *dever de ofício*: ainda que a assertiva do parágrafo anterior possa ser incontestada, caso o legislador ordinário descumpra o seu dever e delegue a sua competência à administração fiscal para a eleição dos elementos da base de cálculo do IRPJ e da CSL, em tese, os julgadores do CARF, por força regimental, poderiam vir a ser constrangidos ao acatamento dessa lei ordinária e ao cumprimento da norma infralegal, editada diretamente pelo fisco. Ocorre que o RICARF⁹ reserva ao Poder Judiciário reconhecer inconstitucionalidades.

Ao aceitar-se tal situação *em tese*, torna-se imediatamente relevante ao julgador administrativo a análise do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, para verificar **se, no caso concreto, há em seus enunciados a decisão clara do legislador ordinário de outorgar à administração fiscal a escolha da fórmula inerente ao método PRL-60.**

No entanto, **não há outorga expressa do legislador ordinário** no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, para que a administração fiscal compusesse uma fórmula que “melhor” se prestasse ao controle dos preços de transferência. Pelo contrário, a referida fórmula foi expressamente prescrita pelo legislador ordinário no aludido dispositivo. Conforme evidenciado no tópico “2”, acima, **o legislador ordinário conscientemente elegeu a função de cada um dos fatores componente da fórmula para o cálculo do PRL-60, não deixando espaço de discricionariedade para a administração fiscal.**

As normas da Lei n. 9.430/96 que prescrevem a fórmula para o cálculo do PRL-60 **são autoaplicáveis**, não tendo a sua eficácia condicionada a instruções normativas ou outros atos infralegais. Por consequência, a administração fiscal tem o dever observar a fórmula compreendida imediatamente da Lei n. 9.430/96 para o cálculo do PRL-60.

3.3.1.1. A tese da pluralidade semântica da Lei 9.430/96 e do papel integrativo da IN 243/2002.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional. São Paulo : Ed. Malheiros, 2003, p. 425. “As competências tributárias são indelegáveis. Cada pessoa política recebeu da Constituição a sua, mas não a pode renunciar, nem delegar a terceiros. É livre, até, para deixar de exercita-la; não lhe é dado, porém, permitir, mesmo que por meio de lei, que terceira pessoa a encampe.”

⁹ RICARF, art. 62: “Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”

Se não houve outorga expressa do legislador ordinário à SRF, o intérprete persistente poderia cogitar da adoção, pelo legislador ordinário, de termos dotados de indeterminação semântica que implicitamente conferiria à administração fiscal a prerrogativa de arquitetar uma nova forma de cálculo do PLR-60.

Naturalmente tal expediente poderia ser questionado mesmo no âmbito do CARF, pois coerentes argumentos poderiam colocar em dúvida uma delegação implícita de tal nível. Ainda assim, não me furto de expor essa investigação, pois o seu resultado corrobora com a conclusão do presente voto: *os enunciados prescritivos da Lei n. 9.430/96 seriam evitados de dubiedade suficiente para comportar pluralidade de fórmulas matemáticas capazes de conduzir a resultados muito diferentes o método PRL-60?*

Um único elemento de dúvida parece surgir dos enunciados prescritivos do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n. 9.959/2000. Ocorre que o legislador ordinário acresceu ao artigo “o” a preposição “de”, no seguinte trecho abaixo sublinhado:

“d) da margem de lucro de:

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

Ao que tudo indica, tal fator não altera a conclusão de que a fórmula que decorre imediatamente do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com as alterações da Lei n. 9.959/2000, é aquela indicada pela IN 32/01. **Trata-se de mero erro de grafia do legislador, que não enseja pluralidade de sentidos quanto aos enunciados em questão.**

No entanto, a administração fiscal passou a suscitar que a preposição “de” teria o mérito de assegurar que a parcela do valor agregado fosse deduzida do próprio preço de venda e não da base de cálculo da margem de lucro. O passo seguinte a essa assunção seria a reestruturação do enunciado prescritivo, para “melhorá-lo” e torná-lo compatível com a fórmula adotada pela IN 243/2002.

Note-se que o acatamento desse argumento, para a legitimação da IN 243/2001, demanda que o intérprete reordene a forma como as alíneas foram dispostas pelo legislador ordinário no art. 18, II, da Lei n. 9430/96, de modo a excluir a participação de parte do texto do item 1 da alínea “d” e, assim, “criar” uma nova alínea “e”, inexistente no texto aprovado pelo Congresso Nacional. Ou seja, para que a fórmula proposta pela IN 243/2001 pudesse ser suportada pela Lei n. 9.430/96 vigente à época dos fatos, o seu art. 18, II, deveria ser visualizado como se possuísse a seguinte redação:

(...)

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:
 - 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;~~

(...)

e) do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

A referida tese não esconde a sua **complexidade**. Concluída essa reestruturação do texto da art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, ainda não se chegaria à fórmula da IN 243/2002, pois novas concessões ainda deveriam ser feitas para acomodar as inovações na fórmula indicada pela SRF.

Nesse seguir, a IN 243/2002 não assumiria apenas a função que originalmente lhe seria rotineira, de imprimir maior operacionalidade, tornar palatável a sua compreensão aos agentes fiscais. Essa instrução normativa teria função mais sofisticada, de *traduzir* uma linguagem do legislador ordinário que a todos se apresenta como inteligível, de forma a expressar, de forma escorreita, a verdadeira mensagem que, embora de difícil compreensão para a sociedade em geral, não teria passado despercebida aos olhos da SRF. Tal como um oráculo, a IN 243/2002, então, conduz a um *rearranjo* do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a reconstrução estrutural do texto legal e a adoção de novos fatores nas fórmulas “traduzidas” pela IN 243/2002.

Em uma espiada muito brusca, o referido exercício pode aparentar tratar-se de “*interpretação*” ou mesmo assumir o propósito de “*integração*”. Contudo, uma análise mais acurada evidencia que a IN 243/02 **NÃO** leva a cabo qualquer expediente de *integração*, mas realmente inova em matéria inserida no âmbito de competência privativa do legislador ordinário.

O expediente da *integração*, tutelado pelo art. 108 do CTN, “pressupõe uma lacuna a ser preenchida, i.e., a falta de decisão do legislador acerca de determinada situação”¹⁰. No caso, não há verdadeira lacuna no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000. O legislador ordinário efetivamente manifestou decisão consciente quanto à fórmula a ser adotada para o cálculo do PRL-60. A IN 243/02, em verdade, veicula uma *segunda fórmula*, capaz de alcançar resultados diversos da primeira e, com isso, desvia-se do plano normativo.

Note-se que um mero fator textual (acréscimo da preposição “de” ao objeto “o”), não é suficiente para se cogitar que esteja presente uma atribuição do legislador à SRF para que arquitetasse uma fórmula “melhor” ou de qualquer outra forma “diversa” daquela que se pode construir imediatamente do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 675 e seg.

É relevante repetir que a referida construção argumentativa, que supostamente daria suporte à IN 243/2002, conduz a uma fórmula muito distinta, com resultados extremamente dispares. E apenas por essa disparidade em relação à lei já deve o ato infralegal em questão ser desconsiderado.

Merece destaque o seguinte trecho, do acima referido estudo elaborado por VLADIMIR BELITSKY, *in verbis*:

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

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

Na doutrina nacional, uma série de autores se opõe a essa (re)construção normativa. Nesse sentido, LUÍS EDUARDO SCHOUER¹¹ leciona, *in verbis*:

“7.8.3.5.1. De imediato, deve-se notar que tal entendimento contrariaria a própria literalidade do método. Afinal, o legislador da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 9.959/00, não acrescentou um quarto método àqueles aceitos para a apuração dos preços de transferência. Ou seja: o artigo 18 da referida Lei continuou contemplando, em seus três incisos, apenas três métodos. Nesse sentido, o que se teve foi, apenas, um desdobramento de um mesmo método: o método denominado, pelo próprio legislador, ‘Preço de Revenda menos Lucro’. Assim, pressupõe-se, pela literalidade do método, que se apure o preço-parâmetro pela fórmula ‘preço de revenda (líquido de tributos, descontos e comissões) menos margem de lucro’. Tivesse o legislador a intenção de modificar a fórmula, para passar a ser fórmula ‘preço de revenda (líquido de tributos, descontos e comissões) menos margem de lucro menos valor agregado’, então no mínimo deveria ele, por coerência, deixar de chamar o método de ‘Preço de Revenda menos Lucro’.”

Ainda que se considere possível abstrair mais do que uma fórmula do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, as seguintes constatações são suficientes para a desconsideração da fórmula indicada pela IN 243/2002:

- não há decisão expressa ou mesmo implícita do legislador ordinário para que a SRF procurasse arquitetar uma fórmula “melhor” do aquela que se compreende imediatamente do texto legal;

¹¹ SCHOUER, Luís Eduardo. Preços de transferência no Direito tributário brasileiro. São Paulo: Dialética, 2006, p. 169.

- a interpretação sustentada, que daria suporte à IN 243/2002, parte de uma construção argumentativa complexa, que por si só coloca em dúvida a sua correção;

- os limites da IN 243/2002 estão adstritos à regulamentação administrativa da aplicação do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, para torná-lo mais operacional, possibilitar uma mais palatável inteligência pelos agentes fiscais, esclarecer à sociedade interpretações específicas e, assim, dotar a norma legal de maior eficácia social. Qualquer previsão presente na IN 243/2002 que conduza ao incremento de ônus tributário, que não decorra da precedente decisão do legislador ordinário, devem ser desconsideradas.

No subtópico seguinte, será analisada sob uma série de perspectivas a (in)compatibilidade da fórmula indicada pela IN 243/2002 com a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.

3.3.2. A (in)compatibilidade da fórmula indicada pela IN 243/2002 com a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 9.959/2000.

A fórmula indicada pela IN 243/2002, para o cálculo do método PRL-60, é considerada por alguns como uma “melhoria” ao texto veiculado pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96: supostamente, ter-se-ia uma fórmula “melhor” para regular a aplicação da legislação de preços de transferência. Tais “melhorias”, no caso, converteriam os “preços de revenda menos lucro” (“PRL”) em “PRLVA” (*preço de revenda menos lucro menos valor agregado*).

Ainda que se considere, por hipótese, que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, comporta mais do que uma fórmula matemática, seria preciso verificar se a IN 243/2002 teria adotado alguma destas (como sustenta a PFN) ou se teria extravasado os limites a que estaria adstrita (como sustenta o contribuinte).

Os subtópicos seguintes apresentam fundamentos que conduzem à conclusão de que a fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo dos preços de transferência é **incompatível** com a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 9.959/2000.

3.3.2.1. Incompatibilidades formais e a ofensa ao princípio da legalidade aferida por critérios objetivos.

Não vem ao caso, nesse subtópico, saber se o *comparativo de superioridade* que adjetiva a fórmula indicada pela IN 243/02 seria “melhor” ou “pior”. Interessa, aqui, constatar que ambos os *adjetivos comparativos* pressupõem que a fórmula indicada pela IN 243/02 seja de algum modo ou grau *diferente* daquela estabelecida no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000.

É por si só relevante ou mesmo decisivo ao julgador aferir que a fórmula indicada pela IN 243/2002 é “**diferente**” daquela veiculada no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.

Ocorre que a Instrução Normativa deveria assumir tão somente a função de tornar mais operacional a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, possibilitar uma mais

palatável inteligência pelos agentes fiscais e dotar a norma legal de maior eficácia social. Diante do monopólio reservado ao legislador ordinário para a decisão quanto à fórmula que deve ser adotada para o método PLR-60, os pontos de distinção da IN 243/02 em relação à Lei 9.430/96 têm a validade fulminada de plano, reclamando desconsideração pelos aplicadores do Direito.

Como se pôde observar no tópico “1”, acima, a Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000, **NÃO** autoriza uma série de elementos constantes na IN 243/2001, em especial:

- a exclusão do valor agregado no Brasil no cálculo do preço parâmetro. Conforme decisão do legislador ordinário, o valor agregado no País deveria ser subtraído do preço líquido de venda apenas para o cálculo da margem de lucro;
- atribuir-se relevância ao percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e participação dos bens importados no preço de venda do produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro.

Não obstante, por meio da IN 243/2002, a SRF não só tomou a decisão de eleger como fator determinante o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido na composição da fórmula de cálculo do PRL-60, como também estipulou qual seria esse percentual de participação.

Merece destaque o seguinte trecho, do já referido estudo elaborado por VLADIMIR BELITSKY, *in verbis*:

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

Do ponto de vista da lógica matemática, esta constatação é a consequência da combinação de dois fatos já provados acima: de um lado, sabemos (cf. Constatação 2) que a fórmula da IN 243 é diferente da da Lei 9.430/96; de outro lado, sabemos (cf. Constatação 1 e sua demonstração) que cada fórmula é expressão algébrica, única e fiel, do respectivo normativo. Logo, nenhum dos normativos pode ser derivado do outro”.

Como o tema em análise envolve *fórmulas matemáticas*, é contundente o parecer do referido Ph.D em Matemática Aplicada pelo Instituto Tecnológico de Israel e Professor Associado do Instituto de Matemática e Estatística da USP. Se os matemáticos derivam uma determinada fórmula do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, mas uma outra fórmula da IN 243/2002, bem como afirmam que, sob o ponto de vista matemático, “nenhum dos normativos pode ser derivado do outro”, há **evidência eloquente** de que a Instrução Normativa divergiu da Lei, extravasando o seu âmbito de competência e infringindo a reserva legal.

A IN 243/2001, como *fonte secundária*, teria a *função* de apenas atribuir maior operacionalidade, clareza e, assim, executar com fidelidade a *fonte primária*, que é a Lei 9.430/96. No entanto, a IN 243/2002 claramente nega eficácia à decisão do legislador ordinário, que supostamente não teria sido técnico o suficiente e dado ensejo a desequilíbrios.

Correta ou não, cabe ao Poder Legislativo o monopólio da decisão sobre como será o controle dos preços de transferência no Direito tributário brasileiro. Antes de 1996, precisamente por decisão do legislador ordinário, sequer havia, no Brasil, qualquer

controle sobre os preços de transferência. A ele, legislador ordinário, cabe tratar privativamente sobre a tema em discussão.

Dessa forma, por obstaculizar que os agentes fiscais executem adequadamente a decisão do legislador ordinário, veiculada pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000, a IN 243/2001 merece imediata repulsa.

Como julgador administrativo, não afastar a aplicação da IN 243/2001 redundaria igualmente em negar eficácia à decisão enunciada pelo único agente competente para prescrever a fórmula de cálculo do PRL-60, que é o legislador ordinário. Recuso-me a isso.

Não se trata de saber qual das fórmulas é “melhor”: trata-se de respeitar o monopólio da decisão detido pelo legislador ordinário. Esse entendimento encontra fundamento na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como se observa desse trecho do conhecido voto do Min. ALIOMAR BALEEIRO, no RE 69784, *in verbis*:

“A justiça é uma idéia-força, no sentido de FOUILLÉ, mas varia no tempo e no espaço, senão de indivíduo. Fixa-o o legislador e o juiz há de aceitá-la como um autômato. Inúmeros Acórdãos do Supremo Tribunal Federal, declaram que lhe não é lícito corrigir a justiça intrínseca na lei, substituindo-se as escolhas do legislador.”

A IN 243/2002 realmente violou o princípio da legalidade. Ao adotar fórmula diversa daquela prevista pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 e extravasar a sua função secundária e meramente regulamentar, a IN 243/2002 majorou tributos com o cerceamento da dedutibilidade do custo de bens, direitos e serviços importados de partes relacionadas e aplicados à produção em território brasileiro.

Como a função precípua da CSRF é uniformizar entendimentos divergentes adotados pelas Turmas Ordinárias do CARF, insta observar que há uma série de decisões deste Tribunal que também concluíram ser ilegal a fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo do método PLR-60, como se observa das seguintes ementas:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2004
Ementa: AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO DA MATÉRIA. A propositura de ação judicial, com o mesmo objeto do processo administrativo, implica na desistência de discutir essa matéria na esfera administrativa. Aplicação da Súmula CARF nº 1. MATÉRIA NÃO CONTESTADA. DEFINITIVIDADE. Considera-se definitiva, na esfera administrativa, matéria não expressamente contestada. CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL-60 PREVISTO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. INAPLICABILIDADE. A função da instrução normativa é de interpretar o dispositivo legal, encontrando-se diretamente subordinada ao texto nele contido, não podendo inovar para exigir tributos não previstos em lei. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos. A IN SRF nº 243, de 2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL-60%, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo.

(CARF, Acórdão 1202-000.835, sessão de 07.08.2012)

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. LEI. NORMAS COMPLEMENTARES. As normas postas pelo executivo para operacionalizar ou interpretar lei devem estar dentro do que a lei propõe e ser com ela compatível. FÓRMULAS PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL 60%. LEI Nº 9.430. IN SRF Nº32. IN SRF Nº243. A IN SRF nº 32, de 2001, propõe fórmula idêntica a posta pela lei no 9.430, de 1996. A IN SRF nº 243, de 2002, desborda da lei, pois utiliza fórmula diferente da prevista na lei, inclusive mencionando variáveis não cogitadas pela lei. LANÇAMENTO. IN SRF Nº 243. Os ajustes feitos com base na fórmula estabelecida na IN SRF nº 243, de 2002, que sejam maiores do que o determinado pela fórmula prevista na lei, não têm base legal e devem ser cancelados.

(CARF, Acórdão 1101-000.864, sessão de 07.03.2013)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006 PESSOAS JURÍDICAS. EXTINÇÃO. RESULTADOS NEGATIVOS ACUMULADOS. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%. Os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 autorizam a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL acumulados em períodos anteriores, desde que o lucro líquido do período, ajustado pelas adições e exclusões previstas nas legislações daqueles tributos, não seja reduzido em mais de 30%. O limite à compensação aplica-se, inclusive, ao período em que ocorrer a extinção da pessoa jurídica, haja vista a inexistência de norma, ainda que implícita, que o excepcione. Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2006 SUCESSÃO. MULTA DE OFÍCIO. IMPOSIÇÃO. Deve-se afastar a multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida, mas lançada somente após ocorrida a sucessão, quando o Fisco não demonstra que sucedida e sucessora estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

(CARF, Acórdão 1201-000.803, sessão de 07.05.2013)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2007 RECURSO DE OFÍCIO. EXONERAÇÕES PROCEDENTES. Não é digna de reparo a decisão que, amparada por diligência fiscal efetuada pela própria autoridade autuante, acolhe argumento da contribuinte acerca da ocorrência de erro de fato no fornecimento de dados utilizados na determinação da matéria tributável, e, por meio de controles internos, apura que parte das exigências formalizadas já são objeto de outro feito administrativo, caracterizando, assim, duplicidade de lançamento. RECURSO VOLUNTÁRIO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ILEGALIDADE DA IN SRF 243/2002. Restando reconhecida a ilegalidade das disposições da IN SRF 243/2002, especificamente no que se refere aos critérios por ela indicados para a quantificação do preço-parâmetro e os consequentes ajustes na aplicação do método PRL60 (sobretudo antes da publicação da Lei 12.715/2012), é de reconhecer, portanto, a completa invalidade do lançamento.

(CARF, Acórdão 1301-001.235, sessão de 13.06.2013)

Nesse mesmo sentido, há substancial consenso doutrinário quanto ao extravasamento da IN 243/2001 na regulamentação do PLR-60¹². Cite-se, por exemplo, GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JR.¹³, *in verbis*:

“Se compararmos as fórmulas acima, é possível verificar que a Instrução Normativa SRF 243/2002 reduziu consideravelmente o preço parâmetro que configura o limite de dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL, o que aumenta a base de cálculo das exações, sem qualquer fundamentação legal, ocasionando uma total incongruência com as disposições contidas na Lei n. 9.430/1996”.

Por todos esses fundamentos já expostos, parece certo que a fórmula de cálculo do PRL-60 indicada pela IN 243/2002 deve ser desconsiderada.

3.3.2.2. Incompatibilidades formais e o princípio da anterioridade em matéria tributária.

Com a reforma de **2012**, empreendida pela Lei n. 12.715 (dez anos após a edição da IN 243/2002), o legislador ordinário finalmente adotou enunciados que claramente prescrevem a adoção de uma fórmula diversa daquela adotada com a Lei n. 9.959/2000, mais apta a lidar com a proporção do insumo importado aplicado na produção nacional.

Desse modo, somente após 10 anos da publicação da IN 243/**2002** é possível identificar maior respaldo à fórmula então indicada pela SRF.

Conforme dispõe a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, alterações legislativas:

- Como regra, devem respeitar o *princípio da irretroatividade* sempre que houver agravamento de ônus fiscal (CF, art. 150, III, “a”);
- Como regra, devem respeitar o *princípio da anterioridade* sempre que houver agravamento de ônus fiscal (CF, art. 150, III, “b”);
- Excepcionalmente, podem ter eficácia retroativa “quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados” ou, ainda, quando forem benéficas ao contribuinte (CTN, art. 106).

A **Lei n. 12.715/2012** inaugurou uma nova sistemática de cálculo do método PLR, com a **decisão consciente do legislador de inovar o regime até então vigente** e com o **assumido potencial de aumento da carga tributária**. Diante desse cenário, a fórmula para o cálculo do PRL que se obtém da norma enunciada pelo legislador ordinário na Lei n. 12.715/2012 deverá se submeter a dois corolários básicos do *princípio da segurança jurídica: os princípios da anterioridade e da irretroatividade*.

O art. 78, da Lei n. 12.715/2012, expressamente resguardou a vigência da novel fórmula de cálculo do PLR para o dia 01.01.2013, fazendo referência específica à

¹² Vide: GALHARDO, Luciana Rosanova; MONGUILOD, Ana Carolina. A ilegalidade do mecanismo de aplicação do método PRL sob a IN 243/02, *in* Manual dos Preços de Transferência – celebração dos 10 anos de vigência da lei. São Paulo: MP, 2007.

¹³ MOREIRA JR., Gilberto de Castro. Método do preço de revenda menos lucro no caso de agregação de valor no país. Confronto entre a Lei n. 9.430/1996 e a Instrução Normativa n. 243/2002, *in* Tributos e Preços de Transferência – 3º Volume. São Paulo: Dialética, 2009, p. 105.

alteração que introduzira por meio seu art. 48 ao art. 18 da Lei n. 9.430/1996. É o que se observa textualmente na Lei n. 12.715/2012:

Art. 48. Os arts. 12, 18, 19 e 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a vigorar com a seguinte redação:
(...)

Art. 78. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:
(...)
§ 1. Os arts. 48 e 50 entram em vigor em 1 de janeiro de 2013.

Caso a Lei n. 12.715/2012 apenas confirmasse a norma introduzida pela Lei n. 9.959/2000, ratificando os método PLR-60 até então vigente sem qualquer incrementar a obrigação tributária, então não seria necessário observar o *princípio da anterioridade*. Além disso, referida norma **poderia ser considerada interpretativa, com efeitos retroativos**.

Mas não é o caso: por tratar-se de **decisão consciente do legislador ordinário em alterar a metodologia do PLR com potencial de aumentar o ônus tributário imposto à sociedade**, a referida **deve respeitar a anterioridade e não pode ser aplicada retroatividade**.

A **exposição de motivos** da MP n. 563/2012, que foi convertida na aludida Lei n. 12.715/12, demonstra com nitidez a decisão do legislador em alterar a norma até então vigente para o cálculo do PLR e adotar *vacatio legis* em respeito ao **princípio da anterioridade**, de aplicação obrigatória na **hipótese de majoração do ônus de IRPJ e CSL**:

“56. A medida proposta também visa a aperfeiçoar a legislação aplicável ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL no tocante a negócios transnacionais entre pessoas ligadas, visando a reduzir litígios tributários e a contemplar hipóteses e mecanismos não previstos quando da edição da norma, atualizando-a para o ambiente jurídico e de negócios atual. Destarte, a legislação relativa aos controles de preços de transferência aplicáveis a operações de importação, exportação ou de mútuo, empreendidas entre entidades vinculadas, ou entre entidades brasileiras e residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou ainda, que gozem de regimes fiscais privilegiados, restará atualizada e aperfeiçoada com as alterações propostas.
(...)

61. Como fruto de toda a experiência até então angariada no que concerne à aplicação de referidos controles, com o intuito de minimizar a litigiosidade Fisco-Contribuinte até então observada, e objetivando alcançar maior efetividade dos controles em questão, propõe-se alterações na legislação de regência.
(...)

63. Como algumas das alterações introduzidas pelos arts. 38 e 40 da Medida Provisória podem implicar em aumento do tributo, em atenção ao princípio da anterioridade, foi estabelecido que a produção de efeitos ocorreria em 2013. O art. 42 do Projeto Medida Provisória possibilita que a pessoa jurídica opte pela aplicação das disposições contidas nos arts. 38 e 40 na apuração das regras de preços de transferência relativas ao ano-calendário de 2012. A opção implicará na obrigatoriedade de observância de todas as alterações introduzidas pelos arts. 38 e 40.”

Assim, se a Lei n. 12.715/2012 apresenta alguma eficácia interpretativa, seria a de esclarecer que a fórmula adotada pela IN 243/2002 para o cálculo do PLR-60 não encontrava fundamento de validade na vigência do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000, devendo ser mantida a incontroversa fórmula indicada pela IN 32/2001.

No caso concreto sob julgamento, o período de apuração relevante é **2003**, não sendo de forma alguma aplicáveis as normas da Lei n. 12.715/2012, o que atentaria contra o *princípio da irretroatividade da lei tributária*.

Para o período relevante, é preciso reconhecer que a IN 243/2002 extravasou os limites a que estaria adstrita. É necessário aplicar diretamente a norma prescrita pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000, tal como interpretada pela IN 32/2001, que restou incontroversa.

3.2.3. Incompatibilidades materiais e a ofensa ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Embora evidências matemáticas e demais constatações expostas nos subtópicos anteriores sejam suficientes para o afastamento da fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo do PRL-60, há ainda outras evidências jurídicas que justificam a desconsideração do ato infralegal. Há *incompatibilidades materiais* da IN 243/02 em face da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000.

A administração fiscal deve agir nos estritos limites normativos atinentes à matéria dos preços de transferência, respeitando os princípios e regras consagrados pelo legislador ordinário. E há, no caso da legislação dos preços de transferência, princípios e regras que não podem ser ignorados, especialmente pertinente à *igualdade tributária* e à *capacidade contributiva*.

Nesse ponto, é importante fazer referência à seguinte passagem do estudo de LUÍS EDUARDO SCHOUEI¹⁴, que toca alguns dos elementos essenciais para a solução do recurso especial em análise, *in verbis*

“1.3.9. É, pois, sob pena de caracterizar o arbítrio, que o legislador se vê obrigado a eleger princípios e, uma vez escolhidos, aplicá-los conscientemente.

1.3.10. Especialmente em matéria tributária, surge como princípio parâmetro, escolhido pelo próprio constituinte, a capacidade contributiva. Nesse sentido, deve a tributação partir de uma comparação das capacidades econômicas dos potenciais contribuintes, exigindo-se tributo igual de contribuinte em equivalente situação. Por óbvio, tal princípio somente se concretiza quando é possível compararem-se os contribuintes.

1.3.11. No caso de transações entre pessoas vinculadas, entretanto, as realidades econômicas comparadas são diversas, frustrando-se qualquer comparação.

1.3.12. A diversidade acima apontada resulta da circunstância de as transações entre partes vinculadas não terem passado pelo mercado, como o fizeram as empresas independentes.

1.3.13. Assim, pode-se dizer que enquanto a moeda constante nas contas das empresas com transações controladas está expressa em unidades ‘reais de grupo’, empresas independentes têm seus resultados expressos em ‘reais de mercado’.

¹⁴ SCHOUEI, Luís Eduardo. Preços de transferência no Direito tributário brasileiro. São Paulo : Dialética, 2006, p. 14-15.

1.3.14. Nesta perspectiva, o papel da legislação de preços de transferência é apenas ‘converter’ valores expressos em ‘reais de grupo’ para ‘reais de mercado’, possibilitando, daí, uma efetiva comparação entre contribuintes com igual capacidade econômica.

1.3.15. Nesse sentido, verifica-se que a legislação de preços de transferência não distorce resultados da empresa. Apenas ‘converte’ para uma mesma unidade de referência (‘reais de mercado’) a mesma realidade expressa noutra unidade.

1.3.16. Nesse contexto, as disposições de controle de preços de transferência da Lei n. 9.430/96 somente se justificam caso corroborem essa conversão acima referida, o que se dá mediante a aplicação do princípio *arm’s length*, que será verificado mais profundamente nos capítulos posteriores. Vale dizer, caso a aplicação da lei ou de sua regulamentação em um caso concreto extrapole os limites dessa conversão, isso deverá ser considerado uma desobediência ao princípio constitucional da igualdade e da capacidade contributiva e, portanto, a aplicação nesse caso deverá ser corrigida ou até mesmo desconsiderada.”

(negrito acrescido ao original)

É fundamental para a matéria em análise, então, compreender que a legislação brasileira dos preços de transferência busca precisamente neutralizar a desigualdade nas operações entre partes vinculadas. Nos casos em que o método PLR-60 seriam aplicáveis, a aludida norma se voltaria exclusivamente às operações de importação realizadas por empresas vinculadas e que, por meio de ajuste de preços de venda de bens, serviços ou direitos, apresentassem a potencialidade de transferir resultados ao exterior sem a correspondente tributação.

Se era esse o objetivo do legislador ordinário, é de difícil aceitação que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 teria prescrito critérios de eliminação de desigualdades tão voláteis e indeterminados que possibilitassem à administração fiscal exigir ajustes a partir preços parâmetros compreendidos em um intervalo de “- R\$10,00” a “R\$ 70,00”.

Ocorre que o princípio da igualdade vivificado pelo padrão *arm’s length*, pressupõe a eleição consciente, pelo legislador ordinário, de critérios de distinção aptos a tratar semelhantes de forma equivalente, com os ajustes que se façam necessários na base de cálculo do IRPJ e CSL para a corrigir diferenciações injustificadas. **A tese de que, dos enunciados do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, seria possível abstrair duas fórmulas capazes de conduzir a preços parâmetros tão dispares (“-10,00” ou “70,00”, por exemplo), conflita por si só com o princípio da igualdade, pois torna insustentável a sua concretização.**

Na verdade, o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, efetivamente elegeu expressamente os critérios de distinção que, conforme a sua decisão, seriam aptos para vivificar o princípio da igualdade e da capacidade contributiva. A “segunda fórmula” indicada pela IN 243/2002, então, enfraquece arbitrariamente o *princípio da igualdade*, pois nega eficácia jurídica aos critérios de distinção eleitos pelo legislador ordinário (art. 18, II, da Lei n. 9.430/96), a quem compete o monopólio da decisão quanto à fórmula que deve ser adotada para o método PLR-60.

Nesse seguir, ao advogar que a Lei n. 9.430/96 teria concedido tamanha discricionariedade à administração, a PFN pode estar suscitando a ocorrência de delegação de competência tributária, o que é vedado pela Constituição Federal (art. 150) e pelo CTN (art.

97). Se a lei tivesse permitido a adoção de fórmulas que tão dispares, possivelmente a constitucionalidade de tal lei poderia inclusive vir a ser questionada perante o Poder Judiciário.

3.3.2.4. Incompatibilidades materiais e a falácia dos “fins” que justificariam os “meios”.

O julgamento do presente recurso especial pode dar ensejo a um deslize no processo de concretização do Estado de Direito: relativizar o princípio da legalidade (*meio*), para que o Brasil conte com uma norma de preço de transferência supostamente “melhor” e vocacionada a aferir adequadamente os preços de mercado, inclusive com a consideração proporcional dos insumos importados de partes vinculadas (*fins*).

Como já se constatou acima, esse argumento de que “*os fins justificam os meios*” esbarra no princípio da estrita legalidade em matéria tributária. No entanto, tendo em vista a importância do tema, não se pode deixar de investigar se os referidos “fins” apregoados para a legitimação da IN 243/2002 realmente teriam potencial de concretização.

Sob a perspectiva matemática, o estudo desenvolvido pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, acima citado, apresentou as seguintes conclusões:

“2. Quesito. A Fazenda Nacional alega que a fórmula da IN 243 corrige defeitos da Lei 9.430. Essa afirmação é correta do ponto de vista da matemática?”

Não. Essa manobra é parecida com os argumentos desvendados no quesito anterior, mas ela precisa ser tratada separadamente pois a derivação de sua conclusão é mais complexa. Na essência do método, mostra-se que a fórmula da Lei 9.430 apresenta falhas as quais são corrigidas na fórmula da IN 243. A inadequação deste método como argumento em prol da eficácia da IN 243 está na omissão do fato de que a fórmula definida por esse normativo possui falhas semelhantes às da fórmula da Lei 9.430.”

Também merece destaque o seguinte trecho, colhido da citada “Constatação 5” do mesmo estudo, *in verbis*:

“(i) a fórmula da IN 243 resulta no valor de PP menor que o valor declarado do bem importado se e somente se a margem de lucro em cima de todos os insumos em conjunto for de 60%;
 (ii) a fórmula da IN 243 resulta no valor de PP igual ao valor declarado do bem importado se e somente se a margem de lucro em cima de todos os insumos em conjunto for menor que 60%;
 (iii) a fórmula da IN 243 resulta no valor de PP maior que o valor declarado do bem importado se e somente se a margem de lucro em cima de todos os insumos em conjunto for maior que 60%.”

Note-se, ainda, a conclusão do mesmo matemático em relação a esse outro quesito que lhe foi apresentado, *in verbis*:

“1. Quesito. A Fazenda Nacional alega que a aplicação da IN 243 pode ser benéfica aos contribuintes. Essa afirmação tem sustentação matemática?”

A alegação da Fazenda Nacional de que ‘... a metodologia prevista na IN SRF n. 243/2002 pode ser considerada benéfica ao importador’ (...) está errada pois sabemos, conforme provado em minha Constatação 5, que a fórmula da IN 243 acarreta ajuste tributário e, conseqüentemente, tributação, toda vez que a lucratividade da produção for inferior a 60%. (...)”

Conclui o matemático que “a fórmula da IN 243 falha em apurar o valor justo do Preço Parâmetro a partir de valores de produtos corretamente declarados pelo contribuinte quando a margem de lucro efetiva sobre o PLV for menor que 60%”.

A evidência matemática, então, aclara que a fórmula indicada pela IN 243/2002 *não soluciona problemas presentes na fórmula legal*, imediatamente construída a partir do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000. Além disso, como evidenciou o matemático, a fórmula da IN 243/2002 tem o potencial de *agravar o ônus fiscal sobre o contribuinte*.

Assim, se a IN 243/02 apresenta outros vícios, inclusive formais, que justificam a sua desconsideração para a apuração do PRL-60, também é possível observar vícios materiais que a tornam imprópria para o controle dos preços de transferência.

Voto, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte quanto a este item.

4. A inclusão ou não das despesas de frete, seguro e tributos incidentes na importação no preço praticado

O terceiro tema suscitado pela recorrente em seu recurso especial diz respeito à inclusão ou não das despesas de frete, seguro e tributos incidentes na importação no preço praticado

4.1. A legislação aplicável ao caso concreto.

A matriz legal da legislação brasileira dos preços de transferência é a Lei n. 9.430/96, com as sucessivas alterações que lhe foram realizadas. Nela estão contemplados os diferentes *métodos* de controle dos preços de transferência, que consistem em fórmulas e regras para a determinação se deve ou não ser realizado *ajuste* na base de cálculo do IRPJ e da CSL e, ainda, de quanto seria o referido ajuste.

O art. 18 da Lei n. 9.430/96 prevê regras aplicáveis em geral a todos os métodos de preços de transferência:

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:

(...)

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

O caput do dispositivo estabelece que dois fatores devem conjugar-se para a incidência das normas de preços de transferência:

- (i) operações realizadas com pessoas vinculadas;

e

(ii) operações de importação.

Como apenas quando esses dois fatores estiverem simultaneamente presentes deverão ser aplicadas as normas de controle e ajuste prescritas pela Lei n. 9.430/96, trata-se de um *binômio essencial* para a aplicação da legislação dos preços de transferência.

O conceito de “pessoa vinculada” foi estabelecido pelo art. 23 da Lei n. 9.430/96:

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.

A Instrução Normativa SRF n. 38, de 30.04.97, estabeleceu a seguinte orientação em seu art. 4º, § 4º:

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pelo

própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, será efetuada com base nos métodos de que tratam o art. 6º, o § 10 do art. 12 e o art. 13." (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 113, de 19 de dezembro de 2000)

§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

§ 3º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado por um dos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.

§ 4º Na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, poderão, também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação.

Ocorre, no entanto, que a Instrução Normativa SRF n. 243, de 11.11.2002 (doravante "IN 243"), estabeleceu a seguinte orientação em seu art. 4º, § 4º:

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam o art. 8º, a alínea "b" do inciso IV do art. 12 e o art. 13.

§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

§ 3º A dedutibilidade dos encargos de depreciação, exaustão ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado por um dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, vedada a utilização do método de que trata o art. 12, se não houver revenda.

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

§ 5º Nos preços apurados com base nos métodos dos arts. 8º e 13, os valores referidos no § 4º poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado, para efeito de comparação.

A aludida orientação da IN 243, em seu art. 4º, § 4º, corresponde justamente ao núcleo da discussão do recurso especial ora em julgamento.

Prosseguindo com a revisão da legislação aplicável ao caso, note-se que a Medida Provisória n. 478, de 29.12.2009, atribuiu a seguinte redação ao referido § 6º:

§ 6º Integram o custo de aquisição, para efeito de cálculo do preço médio ponderado a que se refere o inciso III do **caput**, o valor do transporte e do seguro até o estabelecimento do contribuinte, cujo ônus tenha sido do importador, e os impostos não recuperáveis incidentes nessas operações e demais gastos com o desembaraço aduaneiro.

No entanto, a MP 478/2009 não foi convertida em Lei e, conforme o Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 18/2010, vigorou apenas até 01.06.2010.

Em 2012, finalmente, foram introduzidas alterações no dispositivo pela Lei n. 12.715:

§ 6. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea *b* do inciso II do **caput**, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas:

I - não vinculadas; e

II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados.

§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea *b* do inciso II do **caput**, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro.

4.2. A dedutibilidade do frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Com olhos exclusivamente à regra geral de dedutibilidade prevista art. 47 da Lei n. 4.506/64, o frete, o seguro e os tributos incidentes sobre a importação devem ser dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSL, pois se tratam indubitavelmente de dispêndios necessários, normais e usuais à respectiva atividade operacional do contribuinte. Quanto aos tributos incidentes sobre a importação, deve-se destacar a regra do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, que prescreve expressamente a sua dedutibilidade.

É preciso, contudo, verificar se o legislador de algum modo interferiu na dedutibilidade de tais dispêndios necessários, normais e usuais da pessoa jurídica.

O art. 18, § 6º, da Lei n. 9.430/96, estabelece norma expressa quanto à dedutibilidade dos custos do importador com frete, seguro e tributos incidentes na importação:

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:

(...)

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

O legislador prescreveu expressamente que frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação e suportados pelo importador brasileiro, ainda que os produtos importados tenham sido adquiridos de partes dependentes, devem ser consideradas custos dedutíveis pelo importador. **Significa dizer que os dispêndios com frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, pagos a pessoas não vinculadas, não integram o preço parâmetro para fins de preços de transferência, devendo ser considerados dedutíveis independentemente de ajustes.**

De forma analítica, em situações como a do caso concreto, na qual há uma operação de importação realizada entre partes vinculadas (aquisição do produto importado) e um conjunto de deveres e obrigações decorrentes e periféricos relacionados a partes **não** vinculadas (frete, seguro e tributos), é possível identificar dois estágios distintos:

- (i) controle dos preços de transferência, com a aplicação sobre as operações controladas de um dos métodos previstos na legislação para a composição do preço parâmetro e, se for o caso, a realização de ajustes, com adição do montante excedente ao aludido preço parâmetro;
- (ii) efetiva dedução dos custos com a importação, que corresponderá ao preço dos produtos importados ajustado (ou não) conforme os métodos de preços de transferência, acrescido dos efetivos custos com frete, seguro e tributos incidentes na importação.

A não incidência da legislação de preços de transferência para a limitação das despesas dedutíveis a título de frete, seguro e tributos pode ser justificada, ainda, pelas razões expostas nos subtópicos seguintes.

4.2.1. O escopo de aplicação da legislação fiscal de preços de transferência.

O *binômio essencial* prescrito pelo art. 18, caput, da Lei n. 9.430/96, é determinante ao escopo das normas de preços de transferência, pois corresponde às condições essenciais para a sua incidência: tais normas alcançam operações realizadas por pessoas jurídicas brasileiras com **(i)** partes vinculadas **(ii)** residentes em outros países.

Conforme se verifica dos autos, o contribuinte contratou a aquisição de determinados bens, fornecidos por uma empresa vinculada residente no exterior. Não há dúvida, portanto, que a aquisição dos aludidos bens está sujeita ao controle da legislação dos preços de transferência.

O contrato de aquisição celebrado pelo contribuinte previa a sua responsabilidade pela contratação do frete e seguro necessários para a entrega dos produtos, bem como pelo recolhimento dos tributos incidentes na importação. Cumprindo com a sua obrigação contratual, **a Recorrente contratou de terceiros, sem nenhum vínculo evidenciado nestes autos, o frete e o seguro, bem como arcou com os impostos de importação.**

No caso dos autos, a autoridade fiscal compreendeu que o frete, o seguro e os impostos pagos deveriam submeter-se ao controle dos preços de transferência. **Coerentemente, insta verificar se tais situações encontram-se sob o escopo do binômio essencial prescrito pela Lei n. 9.430/96.**

Quanto ao **frete**, foi firmado contrato com **empresa estrangeira**, o que preenche um dos dois critérios de incidência da norma de preços de transferência. No entanto, a empresa contratada para a realização do frete internacional **não possui vínculo com o contribuinte**, o que inviabiliza o preenchimento do binômio essencial de incidência da Lei n. 9.430/96.

O **seguro**, por sua vez, foi contratado de **empresa nacional**, o que por si só já faz sucumbir o preenchimento do binômio essencial de incidência da Lei n. 9.430/96. Ainda que assim não fosse, a seguradora contratada **não possui vínculo com o contribuinte**, o que reforça ainda mais a sua **não aderência** à legislação de preços de transferência.

Por fim, os **tributos sobre a importação**, conforme é notório, são devidos à União e aos Estados, que obviamente **não são estrangeiros e nem são vinculados ao contribuinte**.

É o princípio da legalidade, em sua acepção mais explícita, que impede que se estenda a sanção normativa da Lei n. 9.430/96 ao frete, seguro e tributos incorridos pelo Recorrente, pois nenhuma dessas situações preenche o binômio que seria essencial, qual seja, **(i) operação com partes vinculadas (ii) residentes em outros países**.

Essa mesma conclusão vêm sendo explicitada pela doutrina¹⁵. Cite-se GERD WILLI ROTHMANN¹⁶, para quem os valores de frete e seguro “não entram no cálculo do preço de transferência, nas duas modalidades (CIF e FOB), nem o imposto de importação. Se os custos efetivos de frete e seguro forem suportados pelo importador/revendedor (FOB), os mesmos poderão ser integralmente deduzidos para os efeitos do imposto de renda, da mesma forma que o imposto de importação”. Conforme esse professor da Faculdade de Direito do Largo São Francisco (USP), *in verbis*:

“Assim, as deduções do preço médio de venda, para se chegar ao preço líquido de venda, são, exclusivamente, as previstas em lei:

- a) descontos incondicionais;
- b) impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) comissões e corretagens pagas;
- d) ‘margem de lucro’ (20% ou 60%).

Esta margem de revenda, impropriamente chamada de ‘margem de lucro’, compreende somente os **custos decorrentes da função do próprio revendedor**, tais

¹⁵ Vide, por exemplo: SCHOUERI, Luis Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 287 e seg.; ROTHMANN, Gerd Willi. Preços de transferência – método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+II) ou FOB. A margem de lucro (20% ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 165, jun/2009. São Paulo: Dialética; KRAKOWIAK, Ricardo. Preços de transferência: o método PRL e as despesas com frete, seguro e imposto de importação. In: Tributos e preço de transferência, 3º vol. SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.) São Paulo: Dialética, 2009; BORGES, Alexandre Siciliano; ANDRADE JR., Luiz Carlos. Preços de transferência: o método PRL e os valores referentes a frete, seguro e tributos. In: Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF. vol. 01, nº 5, ano 2011.

¹⁶ ROTHMANN, Gerd Willi. Preços de transferência – método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+II) ou FOB. A margem de lucro (20% ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 165, jun/2009. São Paulo: Dialética, p. 54-56.

como armazenamento, publicidade e, eventualmente, o ‘valor agregado’ em produção no País.

Daí podemos concluir:

a) Nem as despesas com frete, nem com seguro e, muito menos, o imposto de importação (que é receita da Administração Fiscal!) constam da lista *taxativa* das deduções para efeito de apuração do preço líquido de venda que, deduzida a ‘margem de lucro’, resulta no ‘preço-parâmetro’, ou seja, no *preço hipotético de transferência*.

b) As despesas com frete e seguro e o imposto de importação não constituem custos decorrentes das funções desempenhadas pelo revendedor, mas são custos da importação, que não entram na apuração da margem de revenda.

Como não entram no cálculo do hipotético ‘preço-parâmetro’, mas representam *custos efetivos*, os valores relativos a frete, seguro e ao imposto de importação, desde que seu ônus tenha sido do importador/revendedor (ou seja, na modalidade ‘FOB’), podem ser integralmente deduzidos para os efeitos de imposto de renda.

Na modalidade CIF, o valor de frete e seguro já está embutido no ‘preço parâmetro’, de modo que não pode ser considerado, novamente, como despesa dedutível.

Neste contexto, cabe apenas uma observação: se, na modalidade FOB, o transporte e o seguro são contratados com empresa coligada da matriz fornecedora da mercadoria, os respectivos valores pagos estão sujeitos à observância da legislação de preços de transferência.”

No caso dos autos, o frete, o seguro e os tributos pagos ou incorridos na importação realizada pelo contribuinte não preenchem, como se explicitou, os requisitos essenciais para que sejam tutelados regras de controle de preços de transferência.

4.2.2. A incompatibilidade da inclusão de fretes, seguro e tributos no cálculo do preço parâmetro para fins de preços de transferência.

É conhecida a máxima jurídica de que *os textos jurídicos não devem ser interpretados de tal forma que conduzam ao absurdo*. Compreendo que ser ela aplicável ao caso ora sob julgamento.

O art. 18 inaugura a “Seção V” da Lei n. 9.430/96, que tem como Título “Preços de Transferência” e subtítulo “Bens, Serviços e Direitos Adquiridos no Exterior”. O referido dispositivo tutela de forma geral todos os métodos para a apuração do preço-parâmetro, os quais, como já exposto, determinam se ajustes devem ou não ser realizados na base de cálculo do IRPJ e da CSL.

Por conseguinte, a conclusão alcançada no julgamento do presente caso – no se discute se frete, seguro e tributos devem ser incluídos na composição do preço-parâmetro do método PRL – devem ser igualmente coerente com os métodos PIC e CPL, igualmente tutelados pela regra geral do art. 18 da Lei n. 9.430/96.

A máxima de que *os textos jurídicos não devem ser interpretados de tal forma que conduzam ao absurdo* emerge quando se analisa os efeitos da inclusão de frete, seguro e tributos incidentes na importação na composição do preço parâmetro do método **CPL**, **que** apura o preço-parâmetro a partir do custo do exportador, acrescido de uma margem de 20%.

Como se ressaltou acima (tópico “1”), o objetivo da legislação de preços de transferência é “converter” os valores expressos em “reais de grupo” para valores “reais de mercado”, de tal forma que haja uma efetiva comparação entre contribuintes com capacidade contributiva equivalente. Nesse seguimento, a legislação prevê que, para a composição do preço-parâmetro pelo método CPL, deverá ser considerado o custo do exportador, acrescido da margem de 20%.

Em outras palavras, a margem de lucro bruta adotada no método CPL, limitada ao máximo de 20%, deveria incluir, além do lucro líquido e de todas as despesas do exportador que não estejam incluídas em seu custo, também o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação.

Permissa vênua, a incongruência dessa interpretação salta aos olhos diante do fato de que os tributos brasileiros incidentes na importação facilmente podem, sozinhos, ultrapassar a margem de lucro bruto de 20% estabelecida pelo método CPL.

4.3. O extravasamento das funções da IN 243/2002, em cotejo às fontes formais do Direito tributário

O tema das fontes é fundamental ao Direito tributário pátrio. Nosso ordenamento apresenta peculiar complexidade estabelecida pela Constituição Federal, com elevado número de espécies normativas, cada qual com uma *função própria*, vocacionadas à impressão de juridicidade, eficiência, segurança jurídica, inteligibilidade, coesão, coerência e completude ao sistema jurídico.

Sob uma perspectiva formalística¹⁷, as referidas espécies normativas podem ser organizadas em *fontes primárias*¹⁸ e *fontes secundárias*¹⁹ do Direito tributário.

A Lei n. 9.430/96 é *fonte primária* do Direito tributário. Em face do princípio da reserva legal, o legislador ordinário possui competência privativa para estabelecer o método de cálculo do preço parâmetro para possíveis ajustes à base de cálculo do IRPJ e da CSL, adotando como diretriz fundamental a *tributação da renda conforme o acréscimo patrimonial*. Como a fórmula de cálculo preço parâmetro irá influenciar na composição da base de cálculo desses tributos, com potencial de redução dos custos dedutíveis na apuração do acréscimo patrimonial tributável, trata-se de matéria sob a *competência privativa do legislador ordinário*. É o que se depreende da Constituição Federal, art. 150, I, e do Código Tributário Nacional, art. 97.

A IN 243/2002, por sua vez, é *fonte secundária* do Direito Tributário, cuja função subalterna é de aclarar ou atribuir maior operacionalidade à norma prescrita pela Lei n. 9.430/96, que é a *fonte primária*.

A aludida instrução normativa, contudo, extravasou as suas funções ao prever, em seu art. 4º, § 4º, a inclusão do frete, seguro e tributos atinentes à importação na composição do preço parâmetro do método PRL.

¹⁷ As fontes do Direito tributário podem também ser observadas por uma perspectiva material, a qual não contribui imediatamente para o tema em análise.

¹⁸ Em especial: Constituição Federal, Lei Complementar, Lei Ordinária, Medida Provisória, Tratados Internacionais, Decreto legislativo, Decreto (casos especiais), Convênio, Resolução.

¹⁹ Em especial: Decreto regulamentar; Instruções Normativas; Portarias; Normas complementares.

Permissa vênia, a instrução normativa não expressou uma possível interpretação que se pudesse abstrair do texto legal. E ainda que se pudesse argumentar alguma mensagem implícita do legislador descortinada pela IN 243/2002, **é preciso ter claro que exceções ou limitações à regra geral de dedutibilidade – prescrita pelo art. 47 da Lei n. 4.506/64 e pelo art. 41 da Lei nº 8.981/95 – devem ser expressas. E o que há, de forma expressa (Lei n. 9.430/96, art. 18, § 6º) é a dedutibilidade dos dispêndios do importador com frete, seguro e tributos incidentes na importação.**

Dessa forma, não resta outra alternativa senão desconsiderar a recomendação veiculada pelo art. 4º, § 4º, da IN 243/2002.

4.4. A jurisprudência administrativa sobre a inclusão ou não das despesas de frete, seguro e tributos incidentes na importação no preço praticado

O entendimento ora exposto encontra respaldo em uma série de julgados administrativos deste Tribunal, como por exemplo:

Acórdão nº 108-09763, de 13/11/2008.

‘Embora as despesas de fretes e seguros tenham sido incluídos nos documentos de importação, em se tratando de despesas necessárias, usuais e normais para o tipo de atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, cuja dedutibilidade está prevista na legislação, estas despesas devem ser neutras para a apuração do preço de transferência no Método PRL’

Acórdão nº 1102-00.302, de 01/09/2010.

IRPJ - CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) - FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO - Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

Acórdão nº 1102-00.302, de 16/05/2011

IRPJ – CSLL – PREÇO DE TRANSFERÊNCIAS – MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) – FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO – Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

Note-se que os aludidos exemplos se alinham aos fundamentos do acórdão n. 9101-01.166, prolatado por esta CSRF em 12.09.2011:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA. VINCULAÇÃO. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. A autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento, está vinculada à Instrução Normativa, bem como ao direito por ela conferido ao contribuinte.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PRL - INCLUSÃO DE CUSTOS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA APURAÇÃO DO CUSTO — A IN SRF nº 38/97, em seu artigo 4º, § 4º, estabelece que a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na composição do custo é uma faculdade do contribuinte importador. Pela vinculação da autoridade administrativa ao referido ato normativo, deve tal faculdade ser respeitada, sob pena de nulidade do lançamento.

No aludido julgado desta CSRF, embora tenha sido considerado o quanto disposto na IN SRF nº 38/97, a i. Conselheira Relatora KAREM JUREIDINI DIAS, inclusive por não ter havido alterações na Lei 9.430/96 sobre a matéria, explicitou coerentes fundamentos para a análise de casos abrangidos também pela IN 243/2002, *in verbis*:

“A despeito dos posicionamentos acima referidos, parece-me que o cerne da questão gira em torno de erro semântico na adoção dos termos "preço praticado" e "preço parâmetro". Parece-me, data maxima venia, que há equívoco na transposição da disposição acerca do preço praticado para parâmetro e vice-versa.

Ora, preço parâmetro é aquele apurado segundo um dos métodos estipulados por presunção legal. Em se tratando de presunção legal, ao menos a princípio (a depender de prova contundente em contrário), e por princípio, vale o quanto estipulado para cada um dos métodos. Já o preço praticado é aquele submetido à revisão por um dos métodos de apuração do preço de transferência. Logicamente, quanto maior o preço parâmetro menor o ajuste, porque menor a diferença entre o valor do preço parâmetro e do preço praticado no caso da importação.

Não há, portanto, que se falar em inclusão de frete e seguro no preço praticado a depender da inclusão no preço parâmetro, já que o preço parâmetro é presunção legal. Nessa toada, a despeito do moralmente irreparável entendimento que caminha no sentido de aproximar o método de apuração do preço parâmetro da realidade, fato é que a conclusão diverge do que determina o ordenamento jurídico.

(...)

Poder-se-ia entender que a lei não tratou da inclusão do montante pago à título de frete e seguro não efetuados com pessoa vinculada, seja em face da redação do caput do seu artigo 18, seja porque o método do preço de transferência só se aplica nas operações efetuadas com pessoa vinculada.”

Tanto sob a égide da IN 38/96 quanto da IN 243/2002, não restam dúvidas quanto ao acerto dos citados julgados, que reconheceram a legitimidade de o contribuinte não incluir, no cálculo do seu preço parâmetro, os valores que tenha suportado a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação.

5. Dispositivo do voto.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar PROVIMENTO INTEGRAL ao recurso especial interposto pelo contribuinte, a fim de reformar o acórdão *a quo*.

(assinatura digital)

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Redator designado.

Em que pesem as razões expostas pelo Relator em seu voto, peço licença para delas divergir.

1) Da Alegada Obrigatoriedade de Adoção do Método Mais Benéfico ao Sujeito Passivo

Alega a recorrente que o auditor-fiscal, ao desconsiderar o método CPL, deveria obrigatoriamente adotar o método a ela mais benéfico, nos termos do art. 18, §4º, da Lei nº 9.430/96, ao invés de empregar diretamente o método PRL, que lhe era mais conveniente.

Sobre o assunto o referido art. 18, §§ 4º e 5º, da Lei nº 9.430/96 assim estabelece:

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:

(...)

§4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

(...)

Não há dúvida de que a norma sob exame (§4º) é destinada aos contribuintes, atribuindo-lhes a faculdade de empregar, dentre os três métodos de cálculo do preço-parâmetro (PIC, PRL e CPL), aquele que resulte em maior dedução (menor tributação).

Mas não há nada nessa norma que autorize a interpretação defendida pela recorrente segundo à qual a fiscalização tem o dever de realizar o lançamento mediante o emprego do método mais benéfico ao sujeito passivo. Tal interpretação, definitivamente, não encontra amparo no texto legal.

No caso, o sujeito passivo, apesar de intimado e por diversas vezes reintimado pela fiscalização a apresentar as memórias de cálculo que demonstrassem o rateio dos custos indiretos relativamente aos produtos submetidos ao método CPL, deixou de fazê-lo, razão pela qual não restou outra alternativa à autoridade fiscal senão apurar o preço parâmetro

utilizando as informações de que dispunha, quais sejam, o preço de revenda dos produtos, daí porque empregou o método PRL.

Seria portanto absurdo imaginar que, nessa hipótese em que o sujeito passivo deixa de cumprir o seu dever de demonstrar o preço-praticado pelo método por ele próprio eleito, o art. 18, §4º, da Lei nº 9.430/96 viesse atribuir à autoridade fiscal o dever de calcular o preço-parâmetro por todos os três métodos para, só então, verificando dentre eles qual é o mais benéfico ao sujeito passivo, realizar, se for o caso, o lançamento.

Não é preciso dizer que, se assim fosse, a auditoria fiscal dos preços de transferência encontraria severas dificuldades, ou mesmo seria impossível em certos casos.

Ocorre que o procedimento adotado pela autoridade tributária encontra previsão no a seguir transcrito art. 40, parágrafo único, da Instrução Normativa nº 243/2002, que nada mais faz do que reproduzir o que já haviam estabelecido as Instruções Normativas nºs 32/2001 e 38/1997:

PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:

I - a indicação do método por ela adotado;

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.

Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa. (g.n.)

Em assim sendo, correto o procedimento adotado pela fiscalização no caso sob exame, ao promover o lançamento com base nas informações de que dispunha.

2) Da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 - Legalidade do Método PRL60

Alega a recorrente ser ilegal o método PRL previsto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, no que concerne aos produtos importados destinados exclusivamente à aplicação na industrialização de outros bens (PRL60). Diz que referida ilegalidade deve-se ao fato de o mencionado ato normativo ter modificado, em prejuízo para os sujeitos passivos, a forma de cálculo do preço-parâmetro PRL60 estabelecida no art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A questão da dita ilegalidade da IN SRF 243/2002 quanto à regulamentação do PRL60 é complexa, daí porque vamos examiná-la por partes.

2.1) O Método PRL60 e a Lei nº 9.430/96

Antes mesmo de examinarmos a suscitada ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 frente à Lei nº 9.430/96, questão essa que será objeto do item seguinte, é imprescindível

identificarmos o que realmente estabelece a própria Lei nº 9.430/96 acerca do PRL60. Isso porque é impossível identificarmos a existência, ou não, de violação de uma lei por um ato normativo se sequer sabemos exatamente o que a lei prescreve. Partamos, então, do texto legal:

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; (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)

(...)

No caso, duas interpretações bem distintas acerca do art. 18 da Lei nº 9.430/96 vêm sendo defendidas no presente processo. A seguir, a representação matemática dessas duas interpretações, conforme equações (3A) e (3B) demonstradas, respectivamente, nos anexos 1 e 2 deste voto:

$$(3A) \text{ PParamImpB} = 40\% * \text{PLVenBP} + 60\% * \text{VA}$$

$$(3B) \text{ PParamImpB} = 40\% * \text{PLVenBP} - \text{VA}$$

No anexo 3 deste voto demonstra-se matematicamente que a interpretação proposta pela recorrente (3A) resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas derivadas da interpretação defendida pelo Fisco (3B). No anexo 4 encontra-se uma tabela exemplificativa dessas diferenças.

A interpretação (3A), advogada pela recorrente, também vinha sendo adotada pelo próprio Fisco, inicialmente por meio da Instrução Normativa SRF nº 38/1997, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 113/2000, depois revogada pela Instrução Normativa SRF nº 32/2001, a qual manteve o mesmo entendimento sobre o assunto. Com o advento da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, o Fisco passou a refutar essa interpretação.

A interpretação (3B) é aquela que, a meu juízo, corretamente reproduz as exigências contidas no art. 18 da Lei nº 9.430/96. São ao menos dois os argumentos que sustentam essa afirmação, a saber:

Argumento Linguístico

Para melhor compreendermos, sob o ponto de vista meramente linguístico, o art. 18 da Lei nº 9.430/96, é necessário recordarmos que, em sua redação original, essa norma não albergava o PRL60, mas tão-somente os métodos de cálculo do preço-parâmetro PIC (inciso I), PRL com margem de 20% (inciso II) e CPL (inciso III), senão vejamos:

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:

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética 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;

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) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

(...)

O cálculo do preço-parâmetro PRL com margem de 60% só passou a ter existência jurídica a partir do advento da Lei nº 9.959/2000, que deu nova redação ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

O texto legal em sua nova redação, reconheça-se, acaso lido apressadamente, conduz à interpretação ora defendida pela recorrente, segundo a qual o valor agregado no país compõe a margem de lucro (vide equação (2A) no anexo 1).

Ocorre que uma leitura atenta do texto legal revela que o valor agregado no país não compõe a margem de lucro (vide equações (2B) e (3B) no anexo 2). Os trechos da norma abaixo negritos deixam clara essa afirmação:

*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; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)*

(...)

De fato, se o valor agregado compusesse a margem de lucro, a expressão “*valor agregado no País*” contida no texto legal deveria estar precedida do artigo “o”, como abaixo simulado, e não da preposição “do”, como visto acima.

*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 **o valor agregado no País**, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)*

(...)

Argumento Lógico-Econômico

Se sob a ótica linguística o equívoco da interpretação defendida pela recorrente só pode ser constatado através de uma leitura mais atenta do texto legal, sob o ponto de vista lógico essa mesma interpretação revela-se manifestamente equivocada.

Veja que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 estabelece as regras para apuração do preço-parâmetro, o qual é conceituado como o preço que seria praticado na importação de um determinado bem, acaso essa operação fosse realizada entre pessoas não vinculadas.

No caso do PRL60, o preço-parâmetro do bem importado é apurado a partir do preço de venda de um determinado bem produzido no Brasil, bem esse em cujo processo

produtivo foi empregado o referido bem importado, adquirido de uma pessoa vinculada no exterior.

Em outras palavras, no preço de venda do bem produzido no país logicamente está incluído o custo de aquisição do bem importado (CIF + Trib. s/imp.), o valor agregado no país e a margem de lucro do empresário (Preço de Venda = Custo do Prod. Imp. + Valor Agreg. + Margem de Lucro). É uma lógica-econômica do modelo capitalista que, na formação do preço de venda de um produto qualquer, o empresário embuta ali todos os custos incorridos, mais uma margem de lucro.

Isso posto, é lógico que, para apurar-se o preço-parâmetro do bem importado pelo PRL60, é necessário que, do preço de venda do bem produzido sejam subtraídas as parcelas referentes ao valor agregado no país e à margem de lucro, tal como demonstrado nas equações (1B) a (3B) do anexo 2.

Ocorre que, pela interpretação defendida pela recorrente, para fins do cálculo do preço-parâmetro PRL60, o valor agregado no país, ao invés de ser subtraído do preço de venda do bem produzido, é a ele adicionado, conforme comprovam as equações (1A) a (3A) do anexo 1. Tal interpretação, evidentemente, subverte a lógica-econômica, daí porque não pode ser admitida.

Isso posto, seja com base no argumento linguístico, seja com fundamento no argumento lógico-econômico, a correta interpretação do cálculo preço-parâmetro PRL60 previsto na Lei nº 9.430/96 é aquela aqui sustentada, e representada matematicamente pelas equações (1B) a (3B) do anexo 2, e não aquela defendida pela recorrente e representada matematicamente pelas equações (1A) a (3A) do anexo 1.

2.2) Da Alegação de Ilegalidade da IN SRF 243/2002

Como dito anteriormente, a partir do advento da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 o Fisco abandonou a interpretação que até então vinha emprestando ao art. 18 da Lei nº 9.430/96, no que toca ao cálculo do preço-parâmetro PRL60, passando a adotar uma nova interpretação.

Alega a recorrente que essa nova interpretação é incompatível com os ditames art. 18 da Lei nº 9.430/96, devendo, portanto, ser afastada por este Conselho.

Vejamos, então, o que prescreve o art. 12 da IN SRF 243/2002.

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

(...)

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.

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

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

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

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

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

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

A representação matemática do cálculo do preço-parâmetro PRL-60, segundo a Instrução Normativa SRF nº 243/2002, encontra-se no anexo 5 a este voto.

Pois bem, conforme visto no item 2.2.2 deste voto, considerada incorreta a interpretação da ora recorrente sobre o art. 18 da Lei nº 9.430/96, a questão da legalidade ou ilegalidade da IN SRF 243/2002 deve ser examinada frente à correta interpretação daquela norma, conforme representação matemática presente no anexo 2.

Isso posto, em primeiro lugar cabe destacar que o cálculo do preço-parâmetro PRL60, conforme estabelecido na IN SRF 243/2002, resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas exigidas pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96, conforme matematicamente demonstrado no anexo 6. No anexo 7 apresenta-se uma tabela com as diferenças encontradas em um exemplo hipotético.

Em segundo lugar é necessário recordar que o princípio da legalidade tributária contido no art. 150, I, da Constituição, abaixo transcrito, veda a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça, mas não veda a redução de tributo já instituído por lei.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

E esse é exatamente o caso em questão, pois, como a aplicação do PRL60, conforme estabelecido pela IN SRF 243/2002, resulta em exigência de IRPJ e CSLL sempre igual ou inferior àquela decorrente da correta interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96, não há que se falar em aumento de tributo, daí porque também não há violação ao princípio da legalidade tributária.

3) Da Inclusão dos Valores de Frete, Seguro e Tributos sobre a Importação

Ao auditar os cálculos dos preços de transferência segundo o método PRL, a autoridade verificou que a ora recorrente deixara de agregar ao preço de aquisição (FOB) de cada produto importado os valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Por entender que tal conduta violava o disposto no art. 4º, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, promoveu a inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado.

Em sua defesa a recorrente alega, primeiramente, que a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado macula o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96.

Pois bem, sobre o assunto o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 assim prescreve:

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; (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)

(...)

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

(...)

O art. 18, *caput*, estabelece que o custo sujeito a ajuste em razão da regra de preços de transferência é o preço de aquisição do produto importado junto à pessoa vinculada residente no exterior.

Por sua vez, o §6º da norma estabelece que o preço praticado é o preço de aquisição do produto acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Isso posto, ao contrário do alegado pela recorrente, o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 expressamente estabelece que no preço praticado incluem-se os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Argumenta a recorrente, também, ser incorreta a interpretação de que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 estabeleça a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado. Afirma que, como os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não decorrem de operações com pessoas ligadas, não podem ser eles afetados por ajustes relativos a preços de transferência.

Quanto a essa alegação há que se dizer, em primeiro lugar, que a recorrente não logrou êxito em demonstrar adequadamente o papel que, em sua interpretação, desempenha o parágrafo 6º da norma o qual, como dito antes, expressamente estabelece que no preço praticado incluem-se os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Dito de outro modo, a “interpretação” do art. 18 defendida pela recorrente, a meu ver, não se sustenta como interpretação propriamente dita, nos exatos termos em que esse vocábulo é compreendido no âmbito da Ciência do Direito²⁰.

Mas digamos que, de fato, também seja possível interpretar-se o art. 18 da Lei nº 9.430/96 do modo sustentado pela recorrente, ou seja, no sentido de que os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não integram o preço praticado.

Nesse hipótese teríamos, então, duas interpretações possíveis da mesma norma e, em sendo assim, haveríamos de verificar qual das duas é a interpretação “correta”. E será considerada “correta” aquela que melhor atender aos métodos de hermenêutica jurídica acolhidas pelo Direito. Passemos então a examinar as duas interpretações quanto à sua correção.

²⁰ Sobre o conceito de interpretação jurídica e seus limites vide, por todos, Karl Larenz *in* Metodologia da Ciência do Direito, 3ª ed., pg. 439 e ss.

No que concerne à interpretação proposta pela recorrente, percebe-se ser ela fruto de um componente finalístico, qual seja, que as normas de preço de transferência têm como finalidade regular operações realizadas entre pessoas residentes no país e pessoas a ela ligadas, residentes no exterior. Em assim sendo, não seria finalidade da norma regular operações de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação pois, via de regra, não são elas realizadas entre pessoas vinculadas.

Ocorre que, ao contrário do afirmado pela defesa, a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado não significa que tais operações estejam sendo submetidas às regras de preços de transferência. Mais especificamente, apesar de tais valores integrarem o preço praticado, não são eles objeto de adição ao lucro real.

Não é demais lembrar que tanto o preço de aquisição do produto importado, quanto valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, são custos integralmente dedutíveis na apuração do lucro líquido do período. A adição ao lucro real, a título de preços de transferência, limitar-se-á à diferença positiva verificada entre o preço praticado e o preço parâmetro.

Como se verá adiante, os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação entram no cálculo do preço praticado apenas para fins de possibilitar sua comparação com o preço-parâmetro calculado segundo o método PRL, pois neste também estão incluídos os mesmos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Isso posto, a interpretação proposta pela contribuinte não se sustenta pois a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado de modo algum significa que tais operações estejam sendo submetidas a controle por preços de transferência.

Por outro lado, a interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96, albergada pelo art. 4º, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, e empregada pela autoridade fiscal no caso sob exame, também é fundada em um componente finalístico, qual seja, possibilitar a comparação entre preço praticado e preço-parâmetro, conforme já adiantado acima.

A questão da comparabilidade entre o preço praticado na importação de produtos junto a pessoas vinculadas, e aquele que seria praticado em operações entre pessoas não vinculadas, está no cerne do princípio do *arm's length*. Tanto é assim que o *OECD Transfer Pricing Guidelines* dedica todo o seu capítulo III ao exame desta matéria. De fato, o objetivo da comparação entre o valor de uma transação realizada entre pessoas vinculadas, e o valor da mesma transação realizada entre pessoas não vinculadas, é a identificação do quanto a vinculação afetou o valor da transação sob exame.

Tendo sido inspirado no princípio do *arm's length*, o art. 18 da Lei nº 9.430/96 não poderia ser corretamente interpretado acaso não fosse dada a devida importância à questão da comparabilidade entre o preço praticado e o preço-parâmetro.

No caso do método PRL o preço-parâmetro inclui os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Tomemos, por exemplo, o método PRL aplicado à simples revenda de produtos importados junto a pessoas vinculadas (PRL20). As conclusões a seguir, entretanto, valem igualmente para o caso de o bem importado ser empregado na industrialização de outro produto (PRL60).

Pois bem, o pressuposto para o emprego do PRL20 é que o produto seja revendido a uma pessoa não vinculada, em condições de livre mercado. Em transações entre pessoas não vinculadas e em condições de livre mercado, é lícito pressupor que o revendedor (no caso, a contribuinte) procurará obter uma remuneração por sua atividade, ou seja, procurará obter lucro. O PRL20 estipula que a margem bruta de lucro em tais condições é de 20% o que, em verdade, é uma taxa bastante baixa pois implica uma margem de lucro líquido para o empresário bem inferior a 20%, haja vista a necessidade de dedução de despesas administrativas, despesas com vendas etc.

A partir, então, do preço de revenda do produto, deduzido da margem bruta de lucro de 20% prevista em lei, chega-se ao custo estimado de aquisição produto numa operação entre pessoas não vinculadas, ou simplesmente preço-parâmetro PRL20. Note-se que, assim calculado, esse custo (o preço-parâmetro PRL20) inclui não só o preço estimado de aquisição do produto (FOB), como também os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação deste produto. Resumindo, preço-parâmetro PRL20 é um preço CIF + Trib. s/imp.

Isso posto, a comparação direta entre o preço de aquisição do produto junto à pessoa vinculada (preço da declaração de importação - FOB) e o preço-parâmetro PRL20 (CIF + Trib. s/imp), como quer a recorrente, seria de todo inútil ao fim a que se destina a lei de preços de transferência, qual seja, verificar, mediante comparação entre aqueles preços, se o sujeito passivo está, ou não, reduzindo artificialmente o lucro apurado no Brasil por meio de aquisições de produtos junto a sua vinculada no exterior a preços superiores aos de mercado.

Nesse sentido, para corretamente comparar-se o preço de aquisição com o preço-parâmetro PRL-20, é necessário que ambos estejam em pé de igualdade. Para tanto, apenas para efeito dessa comparação, é necessário, adicionar-se ao preço de aquisição (preço da declaração de importação - FOB), os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Fazendo isso obteremos o preço praticado de que cuida o parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

O importante é ter em conta que, como dito antes, os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não foram glosados pela autoridade. O que o auditor fez foi adicionar ao lucro líquido, para apuração do lucro real, a parcela do preço de aquisição do produto excedente ao preço que o produto seria adquirido em condições de mercado.

Os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação integraram tanto o preço praticado como o preço-parâmetro, com vistas a possibilitar a comparação entre ambos. Poderiam, ainda, não compor nem o preço praticado nem o preço-parâmetro, tal como recomendado pelo *OECD Transfer Pricing Guidelines*, que o resultado da adição ao lucro real seria o mesmo.

O que não se admite, nem sob o ponto de vista jurídico, nem sob o ponto de vista lógico, é realizar-se uma comparação entre preço praticado e preço-parâmetro em que os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação estejam incluídos neste, mas não naquele, ou vice-versa. Ou bem são incluídos em ambos (como prevê o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96), ou bem não são incluídos em nenhum dos dois (como sugerido no *OECD Transfer Pricing Guidelines*).

4) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Anexo 1**Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60****Representação Matemática da Interpretação Defendida pela Recorrente**

(1A) $PParamImpB = PLVenBP - ML$, onde:

- $PParamImpB$ é o preço parâmetro, definido como sendo o preço que seria praticado na importação do bem B, se a importadora no Brasil e a exportadora no exterior fossem pessoas não vinculadas.

- $PLVenBP$ é o preço líquido de venda do bem BP produzido pela pessoa jurídica no Brasil, e em cujo processo produtivo foi empregado o bem B, importado de pessoa vinculada no exterior. A venda de BP é realizada a pessoas não vinculadas. Ademais, $PLVenBP$ é igual ao preço bruto de venda de BP deduzidos os descontos incondicionais concedidos, os impostos e contribuições incidentes sobre a venda, as comissões e corretagens pagas.

- ML é a margem de lucro do empresário com a venda do bem BP.

(2A) $ML = 60%*(PLVenBP - VA)$, onde:

- VA é o “valor agregado no País”

Substituindo-se ML contido na equação (1A) por ML conforme descrito na equação (2A) tem-se o seguinte:

$$PParamImpB = PLVenBP - 60%*(PLVenBP - VA)$$

$$PParamImpB = PLVenBP - 60%*PLVenBP + 60%*VA$$

(3A) $PParamImpB = 40%*PLVenBP + 60%*VA$

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real será:

(4A) $Adição = PPratImpB - PParamImpB$, onde:

- Adição, quando positiva, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real. Quando negativa, não haverá adição na determinação do lucro real.

- $PPratImpB$ é o preço de aquisição do bem importado B, acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Por fim, substituindo-se $PParamImpB$ contido na equação (3A) por $PParamImpB$ conforme descrito na equação (4A), tem-se:

$$Adição = PPratImpB - (40%*PLVenBP + 60%*VA)$$

(5A) $Adição = PPratImpB - 40%*PLVenBP - 60%*VA$

Anexo 2**Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60****Representação Matemática da Interpretação Correta**

$$(1B) \text{ PParamImpB} = \text{PLVenBP} - \text{ML} - \text{VA}$$

- PParamImpB é o preço parâmetro, definido como sendo o preço que seria praticado na importação do bem B, se a importadora no Brasil e a exportadora no exterior fossem pessoas não vinculadas.

- PLVenBP é o preço líquido de venda do bem BP produzido pela pessoa jurídica no Brasil, e em cujo processo produtivo foi empregado o bem B, importado de pessoa vinculada no exterior. A venda de BP é realizada a pessoas não vinculadas. Ademais, PLVenBP é igual ao preço bruto de venda de BP deduzidos os descontos incondicionais concedidos, os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, as comissões e corretagens pagas.

- ML é a margem de lucro do empresário com a venda do bem BP.

- VA é o “valor agregado no País”

$$(2B) \text{ ML} = 60\% * \text{PLVenBP}$$

Substituindo-se ML contido na equação (1B) por ML conforme descrito na equação (2B) tem-se o seguinte:

$$\text{PParamImpB} = \text{PLVenBP} - 60\% * \text{PLVenBP} - \text{VA}$$

$$(3B) \text{ PParamImpB} = 40\% * \text{PLVenBP} - \text{VA}$$

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real será:

$$(4B) \text{ Adição} = \text{PPratImpB} - \text{PParamImpB}$$

- Adição, quando positiva, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real. Quando negativa, não haverá adição ou exclusão na determinação do lucro real.

- PPratImpB é o preço de aquisição do bem importado B, acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Por fim, substituindo-se PParamImpB contido na equação (3B) por PParamImpB conforme descrito na equação (4B), tem-se:

$$\text{Adição} = \text{PPratImpB} - (40\% * \text{PLVenBP} - \text{VA})$$

$$(5B) \text{ Adição} = \text{PPratImpB} - 40\% * \text{PLVenBP} + \text{VA}$$

Anexo 3**Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Adição ao Lucro Real****Representação Matemática - Interpretação da Recorrente vs. Interpretação Correta**

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto no art. 18 da Lei nº 9.430/96, segundo a interpretação defendida pela recorrente (anexo 1), resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da correta interpretação da mesma norma.

Para tanto, partiremos das equações (5A) e (5B) presentes nos anexos 1 e 2, respectivamente. O símbolo <->, abaixo empregado, representa a relação entre a equação (5A), no lado esquerdo, e a equação (5B), no lado direito.

(5A) <-> (5B)

(5A) Adição = PPratImpB – 40%*PLVenBP - 60%*VA

(5B) Adição = PPratImpB – 40%*PLVenBP + VA

PPratImpB – 40%*PLVenBP - 60%*VA <-> PPratImpB – 40%*PLVenBP + VA

Ora, como a parcela (PPratImpB – 40%*PLVenB) é igual em ambos os lados da relação, fica claro que, para todos os valores positivos de VA (e seria absurdo admitir-se valor agregado negativo), a adição em (5A) será sempre inferior à adição em (5B).

Ademais, a adição em (5A) será igual à adição em (5B) em apenas duas hipóteses. A primeira quando tanto (5A) como (5B) resultarem em valores negativos, caso em que a adição será igual a zero, conforme art. 18, § 5º, da Lei nº 9.430/96. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (5A) como (5B) resultarão em adição de (PPratImpB – 40%*PLVenB), desde que esse valor não seja negativo, caso em que nem (5A) nem (5B) resultarão em adição.

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96 defendida pela recorrente (5A), resultará em adições sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da interpretação do Fisco sobre mesma norma (5B).

No anexo 4, a seguir, é apresentado um exemplo numérico para ilustrar as diferenças de adição aqui demonstradas.

Anexo 4**Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Adição ao Lucro Real****Tabela Exemplificativa - Interpretação da Recorrente vs. Interpretação do Fisco**

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro real entre a interpretação da recorrente acerca do art. 18 da Lei nº 9.430/96, e a interpretação do Fisco sobre a mesma norma.

Foram simulados cinco cenários (A, B, C, D e E) de operações de venda do bem BP, produzido no país, a pessoa não vinculada, e em cujo processo produtivo foi empregado: (i) o bem importado B, adquirido junto a pessoa vinculada no exterior, e; (ii) outros bens e serviços adquiridos no país junto a pessoas não vinculadas – valor agregado.

Como o bem produzido BP é o mesmo, e a venda é feita a pessoa não vinculada, seu preço foi mantido constante em todos os cenários (PLVenBP = R\$ 1.000,00). O mesmo se diga em relação ao valor agregado no país (VA = R\$ 50,00). A única variável é o preço praticado na aquisição do bem B, importado junto à pessoa vinculada no exterior (PPratImpB). Isso porque, apesar de ser o mesmo bem B, seu preço pode ser livremente ajustado pelas pessoas vinculadas, independentemente de seu real valor econômico.

A margem de lucro (ML), o preço parâmetro na importação do bem B (PParamImpB) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real (Adição), decorrem das fórmulas presentes nos anexos 1 e 2, aplicadas aos valores acima referidos. Recorde-se também que Adição será igual a zero quando PPratImpB for menor do que PParamImpB, já que a lei proíbe adições negativas.

Por fim, registre-se que nos cenários D e E a soma do preço praticado na importação do bem B e do valor agregado no país se aproxima ou supera o preço líquido de venda do bem produzido BP. São cenários impensáveis em situações de mercado, mas possíveis quando a intenção da empresa no Brasil é transferir lucro à sua vinculada no exterior.

Lei 9.430/96 – Interp. do Contrib. – Anexo 1	A	B	C	D	E
PPratImpB	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLVenBP	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*(PLVenBP - VA)	570,00	570,00	570,00	570,00	570,00
PParamImpB = PLVenBP - ML	430,00	430,00	430,00	430,00	430,00
Adição = PPratImpB - PParamImpB	0,00	0,00	170,00	470,00	770,00

Lei 9.430/96 – Interp. Correta – Anexo 2	A	B	C	D	E
PPratImpB	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLVenBP	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*PLVenBP	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00
PParamImpB = PLVenBP - ML - VA	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
Adição = PPratImpB - PParamImpB	0,00	0,00	250,00	550,00	850,00

Anexo 5**Representação Matemática do PRL60 – IN SRF 243/2002**

(1C) $PParamImpB = PartB \rightarrow BP - ML$, conforme art. 12, § 10, V, da IN SRF 243/2002.

(2C) $ML = 60\% * PartB \rightarrow BP$, conforme art. 12, § 10, IV, da IN SRF 243/2002.

Substituindo-se ML contido na equação (1C) por ML conforme descrito na equação (2C), tem-se:

$$PParamImpB = PartB \rightarrow BP - 60\% * PartB \rightarrow BP$$

(3C) $PParamImpB = 40\% * PartB \rightarrow BP$, onde:

$PartB \rightarrow BP$ é a participação do bem importado B no preço de venda do bem produzido BP, conforme art. 12, § 10, III, da IN SRF 243/2002, ou seja:

(4C) $PartB \rightarrow BP = \%PartB \rightarrow BP * PLVenBP$, onde:

$\%PartB \rightarrow BP$ é o percentual de participação do custo do bem importado B no custo do bem produzido BP, conforme art. 12, § 10, II, da IN SRF 243/2002, ou seja:

(5C) $\%PartB \rightarrow BP = PPratImpB / (PPratImpB + VA)$

Substituindo (5C) e (4C) em (3C), teremos:

(6C) $PParamImpB = 40\% * PLVenBP * PPratImpB / (PPratImpB + VA)$

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real será:

Adição = $PPratImpB - PParamImpB$, onde:

- Adição, quando positivo, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real. Quando negativo, não haverá adição na determinação do lucro real.

(7C) $Adição = PPratImpB - 40\% * PLVenBP * PPratImpB / (PPratImpB + VA)$

Anexo 6**PRL60 - Adição ao Lucro Real****Representação Matemática – IN SRF 243/2002 vs. Art. 18 da Lei nº 9.430/96**

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da correta interpretação do 18 da Lei nº 9.430/96.

Para tanto, partiremos das equações (5B) e (7C) presentes nos anexos 2 e 5, respectivamente. O símbolo <->, abaixo empregado, representa a relação entre a equação (5B), no lado esquerdo, e a equação (7C), no lado direito.

(5B) <-> (7C)

(5B) Adição = PPratImpB – 40%*PLVenBP + VA

(7C) Adição = PPratImpB – 40%*PLVenBP*PPratImpB/(PPratImpB + VA)

$PPratImpB – 40\%*PLVenBP + VA <-> PPratImpB – 40\%*PLVenBP*PPratImpB/(PPratImpB + VA)$

O exame da relação acima requer um pouco mais de atenção. Repare que na equação (5B), se multiplicarmos o termo (40%*PLVenBP) por 1 não a alteraremos em nada (40%*PLVenBP = 40%*PLVenBP*1). Veja também que na equação (7C) o mesmo termo (40%*PLVenBP) está multiplicado pelo termo (PPratImpB/(PPratImpB + VA)).

É fácil ver que o termo (PPratImpB/(PPratImpB + VA)) será sempre um número maior que zero e menor ou igual a 1.

Assim, para todos os valores positivos de VA (e seria absurdo admitir valor agregado no país negativo), a adição em (7C) será sempre inferior à adição em (5B).

Ademais, a adição em (7C) será igual à adição em (5B) em apenas duas hipóteses. A primeira quando tanto (7C) como (5B) resultarem em valores negativos, caso em que a adição será igual a zero, conforme art. 18, § 5º, da Lei nº 9.430/96. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (7C) como (5B) resultarão em adição de (PPratImpB – 40%*PLVenB), desde que esse valor não seja negativo, caso em que não haverá adição nem em (7C) nem em (5B).

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a IN SRF243/2002 (7C) resultará em adições sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da aplicação correta da Lei nº 9.430/96 (5B).

No anexo 7, a seguir, é apresentado um exemplo numérico para ilustrar as diferenças de adição aqui demonstradas.

Anexo 7**PRL60 - Adição ao Lucro Real****Tabela Exemplificativa - IN SRF 243/2002 vs. Art. 18 da Lei nº 9.430/96**

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro real entre a aplicação do PRL60 segundo a IN SRF 243/2002, e a aplicação do mesmo método segundo a correta interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Foram simulados cinco cenários (A, B, C, D e E) de operações de venda do bem BP, produzido no país, a pessoa não vinculada, e em cujo processo produtivo foi empregado: (i) o bem importado B, adquirido junto a pessoa vinculada no exterior, e; (ii) outros bens e serviços adquiridos no país junto a pessoas não vinculadas – valor agregado.

Como o bem produzido BP é o mesmo, e a venda é feita a pessoa não vinculada, seu preço foi mantido constante em todos os cenários (PLVenBP = R\$ 1.000,00). O mesmo se diga em relação ao valor agregado no país (VA = R\$ 50,00). A única variável é o preço praticado na aquisição do bem B, importado junto à pessoa vinculada no exterior (PPratImpB). Isso porque, apesar de ser o mesmo bem B, seu preço pode ser livremente ajustado pelas pessoas vinculadas, independentemente de seu real valor econômico.

A margem de lucro (ML), o preço parâmetro na importação do bem B (PParamImpB) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real (Adição), decorrem das fórmulas presentes nos anexos 2 e 5, aplicadas aos valores acima referidos. Recorde-se também que Adição será igual a zero quando PPratImpB for menor do que PParamImpB, já que a lei proíbe adições negativas.

Por fim, registre-se que nos cenários D e E a soma do preço praticado na importação do bem B e do valor agregado no país se aproxima ou supera o preço líquido de venda do bem produzido BP. São cenários impensáveis em situações de mercado, mas possíveis quando a intenção da empresa no Brasil é transferir lucro à sua vinculada no exterior.

IN SRF 243/2002 – Anexo 5	A	B	C	D	E
PPratImpB	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
%PartB->BP = PPratImpB/(PPratImpB + VA)	66,67%	85,71%	92,31%	94,74%	96,00%
PLVenBP	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
PartB->BP = %PartB->BP*PLVenBP	666,67	857,14	923,08	947,37	960,00
ML = 60%*PartB->BP	400,00	514,29	553,85	568,42	576,00
PParamImpB = PartB->BP - ML	266,67	342,86	369,23	378,95	384,00
Adição = PPratImpB - PParamImpB	0,00	0,00	230,77	521,05	816,00

Lei 9.430/96 – Interp. Correta – Anexo 2	A	B	C	D	E
PPratImpB	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLVenBP	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*PLVenBP	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00
PParamImpB = PLVenBP - ML - VA	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
Adição = PPratImpB - PParamImpB	0,00	0,00	250,00	550,00	850,00

