ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16561.000094/2009-48

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

Processo nº	16561.000094/2009-48
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-003.203 – 1ª Turma**
Sessão de	7 de novembro de 2017
Matéria	Ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002
Recorrente	DSM PRODUTOS NUTRICIONAIS BRASIL LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF Nº 243, de 2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

O princípio da legalidade tributária, albergado no art. 150, I, da Constituição da República e no art. 9º, I, do Código Tributário Nacional, estabelece que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei. O preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, resulta em valores de IRPJ e CSLL sempre em montantes iguais ou inferiores àqueles calculados segundo a correta interpretação da Lei nº 9.430, de 1996. Noutros termos, a referida Instrução Normativa, em hipótese alguma, majorou tributo em face da Lei por ela regulamentada, daí porque não há que se falar em violação ao princípio da legalidade tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência tempestivamente interposto pelo sujeito passivo a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com fulcro no art. 64, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF) aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do Acórdão nº 1402-001.342, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de julgamento de 6 de fevereiro de 2013, e que foi parcialmente admitido pela presidência da mesma Câmara.

Referido acórdão está assim ementado, na parte admitida:

> *PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE, IN/SRF 243, de 2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.*
>
> *Descabe a arguição de ilegalidade na IN SRF nº 243, de 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.*

Foram tempestivamente interpostos Embargos de Declaração pelo sujeito passivo, rejeitados pela presidência da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF.

Em seu Recurso Especial, o sujeito passivo argumentou, em síntese:

a) que, preliminarmente é nulo o procedimento de fiscalização, pois contrariou o disposto no § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, ao não analisar o método PIC elaborado pela Recorrente, apesar de estarem presentes todos os elementos necessários para que se fiscalizasse também o cálculo através desse método;

b) que o cálculo do preço parâmetro considerado para o lançamento tributário foi realizado de forma contrária ao que determina a Lei nº 9.430, de 1996, ferindo o princípio da legalidade;

c) que a autoridade fiscal calculou os ajustes de preço de transferência através da comparação desse preço com um valor de preço de importação superior ao legalmente previsto, impondo uma adição ainda maior à base de cálculo da CSLL e do IRPJ;

d) que o lançamento deve ser retificado, a fim de reduzir o ajuste na base de cálculo de IRPJ e CSLL para aquele encontrado através do método PIC;

e) que a autoridade fiscal calculou de forma equivocada os tributos que seriam devidos em decorrência do fato jurídico descrito no relatório da autuação;

f) que deve ser excluído o valor correspondente aos tributos efetivamente recolhidos pela empresa; e

g) que deve ser cancelada a multa incidente sobre os valores que efetivamente foram recolhidos.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional, oportunamente, apresentou Contrarrazões, a seguir resumidas:

a) que o acórdão recorrido não merece reparos, devendo ser mantido por seus próprios fundamentos;

b) que, em sentido oposto ao alegado no recurso voluntário, a metodologia de cálculo exposta na IN SRF nº 243, de 2002 simplesmente regulamenta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, em estrita conformidade à intenção do legislador: evitar a transferência indireta de lucros para o exterior nas operações praticadas entre partes vinculadas, através do controle dos preços dos bens importados; e

c) que espera seja negado provimento ao Recurso Especial.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Relator

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à suposta ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002.

Procedo, inicialmente, ao reexame dos pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, na parte admitida.

Para caracterizar a divergência jurisprudencial apta à admissão do Recurso Especial, o sujeito passivo apontou os seguintes acórdãos paradigmas:

Acórdão paradigma nº 1202-001.026, de 2013:

CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL60 PREVISTO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. INAPLICABILIDADE.

A função da instrução normativa é de interpretar o dispositivo legal, encontrando-se diretamente subordinada ao texto nele contido, não podendo inovar para exigir tributos não previstos em lei. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos.

A IN SRF nº 243, de 2002 trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL60, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo.

Acórdão paradigma nº 1101-000.864, de 2013:

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. LEI. NORMAS COMPLEMENTARES.

As normas postas pelo executivo para operacionalizar ou interpretar a lei devem estar dentro do que a lei propõe e ser com ela compatíveis.

FÓRMULAS. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL 60%. LEI Nº 9.430. IN SRF Nº 32. IN SRF Nº 243.

A IN SRF nº 32, de 2001, propõe fórmula idêntica à 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.*

Considero **comprovado** o dissenso jurisprudencial na interpretação da legislação tributária, pelo que **conheço** do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, na parte admitida.

Passo ao mérito.

Antes, porém, destaco que a preliminar de nulidade arguida — de que o procedimento de fiscalização contrariou o disposto no § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, ao não analisar o método PIC elaborado pela Recorrente, apesar de estarem presentes todos os elementos necessários para que se fiscalizasse também o cálculo através desse método — **não pode ser admitida**, uma vez que, para a respectiva matéria (*suposta faculdade conferida aos agentes fiscais na escolha de apuração do preço de transferência*), não foi dado seguimento (e-fls. 3.866 e 3.870).

Já quanto às matérias constantes das alíneas "c" a "g" abaixo, trata-se de questões que não foram alçadas a esta Instância, impedindo, pois, qualquer manifestação deste Colegiado a seu respeito, pelo que também **não podem ser admitidas**:

> *c) que a autoridade fiscal calculou os ajustes de preço de transferência através da comparação desse preço com um valor de preço de importação superior ao legalmente previsto, impondo uma adição ainda maior à base de cálculo da CSLL e do IRPJ;*
>
> *d) que o lançamento deve ser retificado, a fim de reduzir o ajuste na base de cálculo de IRPJ e CSLL para aquele encontrado através do método PIC;*
>
> *e) que a autoridade fiscal calculou de forma equivocada os tributos que seriam devidos em decorrência do fato jurídico descrito no relatório da autuação;*
>
> *f) que deve ser excluído o valor correspondente aos tributos efetivamente recolhidos pela empresa; e*
>
> *g) que deve ser cancelada a multa incidente sobre os valores que efetivamente foram recolhidos.*

1) O PRL60 e a Lei nº 9.430, de 1996

Antes mesmo de examinarmos a alegada ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, em face da Lei nº 9.430, de 1996, questão essa que será objeto do item seguinte deste voto, é imprescindível identificarmos o que realmente estabelece a própria Lei nº 9.430, de 1996, acerca do PRL60.

Isso porque, para verificarmos a existência, ou não, de violação da Lei nº 9.430, de 1996, pela IN SRF nº 243, de 2002, é necessário que antes determinemos exatamente o que aquela 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, de 1996, vêm sendo defendidas no presente processo. A seguir encontra-se a representação matemática dessas duas interpretações:

(3A) PParam = 40%*PLV + 60%*VA

(3B) PParam = 40%*PLV – VA

onde:

- **PParam** é o preço parâmetro do bem importado junto a pessoa vinculada residente no exterior

- **PLV** é o preço líquido de venda de um determinado produto produzido no Brasil, em cuja fabricação foi empregado o bem importado.

- **VA** é o valor agregado no país.

A equação (3A) representa a interpretação defendida pelo sujeito passivo para o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, enquanto a equação (3B) representa a interpretação da Fazenda Nacional para a mesma norma.

A demonstração matemática das equações (3A) e (3B) encontra-se, respectivamente, nos anexos 1 e 2 deste voto.

No anexo 3 demonstra-se matematicamente que a interpretação proposta pelo sujeito passivo (3A) resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas derivadas da interpretação defendida pela Fazenda Nacional (3B).

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

A interpretação (3B), sustentada pela Fazenda Nacional, é aquela que, a meu juízo, corretamente reproduz as exigências contidas no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. São ao menos dois os argumentos que sustentam essa afirmação, a saber:

Argumento Linguístico

Para melhor compreendermos o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, sob o ponto de vista meramente linguístico 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, de 2000, que deu nova redação ao art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Reconheça-se inicialmente que o texto legal em sua nova redação, acaso lido apressadamente, conduz à interpretação ora defendida pela Recorrente, segundo a qual o valor agregado no país compõe a margem de lucro.

Ocorre que uma leitura atenta do texto legal revela que o valor agregado no país não compõe a margem de lucro. Os trechos da norma abaixo negritados 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

Mas se sob a ótica linguística o equívoco da interpretação defendida pelo sujeito passivo 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, de 1996, estabelece as regras para apuração do preço parâmetro, o qual pode ser definido como sendo o preço presumivelmente praticado na importação de um bem acaso essa operação seja 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 produto produzido no Brasil a pessoa não vinculada, produto, esse, em cujo processo produtivo foi empregado o referido bem importado.

Em outras palavras, no preço de venda do produto produzido no país logicamente estará 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 economicamente lógico que, para apurar-se o preço-parâmetro do bem importado pelo PRL60 é necessário que, do preço de venda do produto produzido no país sejam subtraídas as parcelas referentes ao valor agregado no país e à margem de lucro, tal como representado na equação (3B).

Ocorre que no cálculo do preço parâmetro PRL60 defendido pelo sujeito passivo o valor agregado no país, ao invés de ser subtraído do preço de venda do bem produzido no país, é a ele adicionado, conforme demonstra a equação (3A). 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 do preço parâmetro PRL60 previsto na Lei nº 9.430, de 1996, é aquela sustentada pela Fazenda Nacional, e representada matematicamente pela equação (3B), e não aquela defendida pelo sujeito passivo e representada matematicamente pela equação (3A).

2) Da Legalidade da IN SRF 243, de 2002

Como dito anteriormente, a partir do advento da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, o Fisco abandonou a interpretação que até então vinha emprestando ao art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, 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, de 1996, devendo, portanto, ser declarada ilegal.

Vejamos, então, o que prescreve o art. 12 da IN SRF 243, de 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 PRL60, segundo a Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, encontra-se no anexo 5 a este voto.

Pois bem, conforme dito anteriormente, a questão da legalidade, ou não, do art. 12 da IN SRF 243, de 2002, em face do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 somente pode ser apropriadamente examinada tomando-se por base a correta interpretação desta última norma, qual seja, aquela matematicamente representada na já referida equação (3B).

Isso posto, em primeiro lugar, cabe destacar que o cálculo do preço parâmetro PRL60, conforme estabelecido na IN SRF 243, de 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, de 1996 corretamente interpretado, conforme demonstrado no anexo 6.

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, de 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, de 1996, não há que se falar em aumento de tributo, daí porque também não há violação ao princípio da legalidade.

Portanto, ainda que seja verdadeira a afirmação da Recorrente segundo a qual a fórmula para o cálculo do preço parâmetro PRL60 prevista no art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002 é distinta daquela determinada no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, é falsa a conclusão de que os ajustes ao lucro líquido resultantes da IN são superiores àqueles resultantes da Lei, pois, conforme matematicamente demonstrado no anexo 6, tais ajustes são sempre iguais ou inferiores.

Por fim, poder-se-ia alegar que o posterior advento da Medida Provisória nº 478, de 2008, que perdeu eficácia por não ter sido convertida em lei, e da Lei nº 12.715, de 2012, que acabou por legalizar a fórmula prevista no art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002, demonstrariam a ilegalidade anterior desse ato normativo.

Entendo, todavia, de outro modo. A meu ver, o fato de a fórmula contida no art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002 ter sido posteriormente acolhida pela MP nº 478, de 2008 (sem eficácia) e pela Lei nº 12.715, de 2012, por si só não autoriza a conclusão de ilegalidade daquela Instrução Normativa, da mesma forma que uma norma legal posteriormente constitucionalizada por meio de Emenda ao Texto Magno não autoriza, por si só, a conclusão de que tal norma era anteriormente inconstitucional.

3) Conclusão

Do exposto, voto por **conhecer** do Recurso Especial do sujeito passivo, na parte admitida, e, no mérito, por **negar-lhe provimento**. As matérias não admitidas são: (a) da nulidade no procedimento de fiscalização; (b) do preço do produto importado; (c) dos ajustes pelo método PIC; e (d) da necessidade de se reapurar o IRPJ e CSLL no ano de 2004.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo – Relator

Anexo 1

Art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 - PRL60 - Interpretação do Sujeito Passivo

(1A) PParam = PLV – ML, onde:

- PParam é o preço parâmetro, definido como sendo o preço que presumivelmente seria praticado na importação de um bem acaso a importadora no Brasil e a exportadora no exterior fossem pessoas não vinculadas.

- PLV é o preço líquido de venda do produto produzido pela pessoa jurídica no Brasil, e em cujo processo produtivo foi empregado o bem importado de pessoa vinculada no exterior. O PLV é igual ao preço bruto de venda produto produzido no país, deduzidos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre a vendas, das comissões e corretagens pagas.

- ML é a margem de lucro do empresário com a venda do produto produzido no país.

(2A) ML = 60%*(PLV - 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:

PParam = PLV – 60%*(PLV - VA)

PParam = PLV – 60%*PLV + 60%*VA

(3A) PParam = 40%*PLV + 60%*VA

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL será:

(4A) Adição = PPrat – PParam, onde:

- Adição, quando positiva, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativa, não haverá adição ou exclusão.

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

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

Adição = PPrat – (40%*PLV + 60%*VA)

(5A) Adição = PPrat – 40%*PLV - 60%*VA

Anexo 2

Art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 - PRL60 - Interpretação "Correta"

(1B) PParam = PLV – ML - VA

- PParam é o preço parâmetro, definido como sendo o preço que presumivelmente seria praticado na importação de um bem acaso a importadora no Brasil e a exportadora no exterior fossem pessoas não vinculadas.

- PLV é o preço líquido de venda do produto produzido pela pessoa jurídica no Brasil, e em cujo processo produtivo foi empregado o bem importado de pessoa vinculada no exterior. O PLV é igual ao preço bruto de venda produto produzido no país, deduzidos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre a vendas, das comissões e corretagens pagas.

- ML é a margem de lucro do empresário com a venda do produto produzido no país.

- VA é o "*valor agregado no País*"

(2B) ML = 60%*PLV

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

PParam = PLV – 60%*PLV – VA

(3B) PParam = 40%*PLV - VA

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

(4B) Adição = PPrat – PParam

- Adição, quando positiva, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativa, não haverá adição ou exclusão.

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

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

Adição = PPrat – (40%*PLV – VA)

(5B) Adição = PPrat – 40%*PLV + VA

Anexo 3

Art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 - PRL60

Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação "Correta"

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, segundo a interpretação defendida pelo sujeito passivo (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 (anexo 2).

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 = PPrat – 40%*PLV - 60%*VA

(5B) Adição = PPrat – 40%*PLV + VA

PPrat – 40%*PLV - 60%*VA <-> PPrat – 40%*PLV + VA

Ora, como a parcela (PPrat – 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, de 1996. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (5A) como (5B) resultarão em adição de (PPrat – 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, de 1996, defendida pelo sujeito passivo (5A), resultará em adições sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da interpretação "correta" da 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, de 1996 - PRL60 - Tabela Exemplificativa

Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação "Correta"

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro líquido entre a interpretação do sujeito passivo acerca do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 (5A), e a interpretação "correta" sobre a mesma norma (5B).

Foram simulados cinco cenários (A, B, C, D e E) de operações de venda do bem produzido no país a pessoa não vinculada, em cujo processo produtivo foi empregado: (i) o bem importado 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 no país é o mesmo, e a transação ocorre entre pessoas não vinculadas, o preço de venda do produto produzido no país foi mantido constante em todos os cenários (PLV = R$ 1.000,00). Pelas mesmas razões, também permanece constante o valor agregado no país (VA = R$ 50,00). A única variável é o preço praticado na aquisição do bem importado junto à pessoa vinculada no exterior (PPrat). Isso porque, apesar de ser o mesmo bem, seu preço pode ser livremente ajustado entre as pessoas vinculadas, independentemente de seu real valor econômico.

A margem de lucro (ML), o preço parâmetro do bem importado (PParam) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (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 PPrat for menor do que PParam, 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 junto a pessoa vinculada com o valor agregado no país se aproxima ou supera o preço líquido de venda do bem produzido no país. 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, de 1996 – Interp. do Contrib. – Anexo 1	**A**	**B**	**C**	**D**	**E**
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*(PLV - VA)	570,00	570,00	570,00	570,00	570,00
PParam = PLV - ML	430,00	430,00	430,00	430,00	430,00
Adição = PPrat - PParam	**0,00**	**0,00**	**170,00**	**470,00**	**770,00**

Lei 9.430, de 1996 – Interp. Correta – Anexo 2	**A**	**B**	**C**	**D**	**E**
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*PLV	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00

PParam = PLV - ML - VA	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
Adição = PPrat - PParam	**0,00**	**0,00**	**250,00**	**550,00**	**850,00**

Anexo 5

Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002 - PRL60

O objetivo do presente anexo é representar matematicamente o cálculo do PRL60 previsto no art. 12 da Instrução Normativa nº 243, de 2002

(1C) PParam = PartBI→PP – ML, conforme art. 12, § 10, V, da IN SRF 243, de 2002.

(2C) ML = 60%* PartBI→PP, conforme art. 12, § 10, IV, da IN SRF 243, de 2002.

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

PParam = PartBI→PP - 60%*PartBI→PP

(3C) PParam = 40%* PartBI→PP, onde:

PartBI→PP é a participação do bem importado junto à pessoa vinculada, no preço de venda do produto produzido no país, conforme art. 12, § 10, III, da IN SRF 243, de 2002, ou seja:

(4C) PartBI→PP = %PartBI->PP*PLV, onde:

%PartBI->PP é o percentual de participação do custo do bem importado junto à pessoa vinculada, no custo do produto produzido no país, conforme art. 12, § 10, II, da IN SRF 243, de 2002, ou seja:

(5C) %PartBI->PP = PPrat/(PPrat + VA)

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

(6C) PParam = 40%*PLV*PPrat/(PPrat + VA)

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

Adição = PPrat – PParam, onde:

- Adição, quando positivo, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativo, não haverá adição.

(7C) Adição = PPrat – 40%*PLV*PPrat/(PPrat + VA)

Anexo 6

PRL60 - Adição ao Lucro Real

IN SRF 243, de 2002 vs. "Correta" Interpretação do Art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002 (anexo 5) resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **sempre** iguais ou inferiores àquelas decorrentes da "correta" interpretação do 18 da Lei nº 9.430, de 1996 (anexo 2).

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 = PPrat – 40%*PLV + VA

(7C) Adição = PPrat – 40%*PLV*PPrat/(PPrat + VA)

PPrat – 40%*PLV + VA <-> PPrat – 40%*PLV*PPrat/(PPrat + VA)

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

É fácil ver que o termo (PPrat/(PPrat + 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, de 1996. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (7C) como (5B) resultarão em adição de (PPrat – 40%*PLVenB), desde que esse valor não seja negativo, caso em que também não haverá adição nem em (7C) nem em (5B).

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a IN SRF 243, de 2002 (7C), resultará em adições **sempre** iguais ou inferiores àquelas decorrentes da aplicação "correta" da Lei nº 9.430, de 1996 (5B). Ou seja:

(7C) <= (5B), onde o símbolo <= significa menor ou igual.

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, de 2002 vs. Art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996

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, de 2002, e a aplicação do mesmo método segundo a "correta" interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

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 junto a pessoa vinculada no exterior, e; (ii) outros bens e serviços adquiridos no país junto a pessoas não vinculadas – valor agregado.

Como o produto produzido no país é o mesmo em todos os cenários, e a venda é feita a pessoa não vinculada, seu preço foi mantido constante em todos os cenários (PLV = R$ 1.000,00). Pelas mesmas razões, 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 importado junto à pessoa vinculada no exterior (PPrat). Isso porque, apesar de ser o mesmo bem em todos os cenários, 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 importado junto à pessoa vinculada (PParam) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (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 PPrat for menor do que PParam, 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 junto à pessoa vinculada, com o valor agregado no país, se aproxima ou supera o preço líquido de venda do produto produzido no país. 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, de 2002 – Anexo 5	**A**	**B**	**C**	**D**	**E**
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
%PartBI->PP = PPrat/(PPrat + VA)	66,67%	85,71%	92,31%	94,74%	96,00%
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
PartBI->PP = %PartBI->PP*PLV	666,67	857,14	923,08	947,37	960,00
ML = 60%*PartBI->PP	400,00	514,29	553,85	568,42	576,00
PParam = PartBI->PP - ML	266,67	342,86	369,23	378,95	384,00
Adição = PPrat - PParam	**0,00**	**0,00**	**230,77**	**521,05**	**816,00**

Lei 9.430, de 1996 – Interp. Correta – Anexo 2	**A**	**B**	**C**	**D**	**E**
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00

ML = 60%*PLV	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00
PParam = PLV - ML - VA	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
Adição = PPrat - PParam	**0,00**	**0,00**	**250,00**	**550,00**	**850,00**