



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

**Processo n°** 16561.000133/2008-26  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.315 – 1ª Turma  
**Sessão de** 03 de maio de 2016  
**Matéria** IRPJ-CSLL  
**Recorrente** CLARIANT S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

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

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. Até a entrada em vigor do art. 38 da Medida Provisória nº563, de 2012, convertida na Lei nº12.715, de 2012, integravam o custo, para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real até o valor que não excedesse ao preço determinado pelo Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), o valor do frete e do seguro, cujo ônus tivesse sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA MÉTODO DE CÁLCULO MAIS FAVORÁVEL. Não cabe ao fisco assumir o ônus de sempre aplicar o método de apuração de preços de transferência mais favorável ao contribuinte. Não há prevalência de aplicação dos três métodos de preços de transferência que servem de parâmetro para o estabelecimento de custos de importação. O Fisco pode apurar o valor base do arbitramento do custo parâmetro por apenas um dos métodos existentes e, nessa hipótese, não há falar na adoção do método mais favorável ao contribuinte.

**Recurso Especial do Contribuinte Negado.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/06/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 07/06/2016

por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 06/06/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assin

ado digitalmente em 07/06/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS

ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 08/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em conhecer, por unanimidade de votos, o Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, em negar provimento por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Luis Flávio Neto, Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Nathália Correia Pompeu e Maria Teresa Martinez Lopez. Os Conselheiros Luís Flávio Neto e Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) apresentarão declaração de voto.

*(Assinado digitalmente)*

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

*(Assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, LUÍS FLÁVIO NETO, ADRIANA GOMES REGO, HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO (Suplente Convocado), ANDRE MENDES DE MOURA, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, NATHALIA CORREIA POMPEU, MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida (destaques do original):

*Clariant S/A recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 5ª Turma da DRJ São Paulo 01/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).*

*Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (verbis):*

Em decorrência de ação fiscal direta, a contribuinte acima qualificada foi autuada e notificada, em 20/10/2008, a recolher crédito tributário no valor de R\$ 29.864.820,62, relativo ao IRPJ e CSLL referente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2003.

Conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 1.615 a 1.647, a fiscalização empreendida junto à empresa acima identificada teve a finalidade de verificar a correta apuração dos preços de transferência nas operações de importação e exportação com pessoas vinculadas no ano-calendário de 2003, bem como verificações referentes à CIDE e ao IRRF incidentes sobre remessas ao exterior.

O autuante ressalta que o lançamento em tela trata apenas das operações de Preço de Transferência.

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – IMPORTAÇÕES**

O contribuinte foi intimado a apresentar o método adotado, relação de pessoas vinculadas, memórias de cálculos, arquivos magnéticos e demais papéis de trabalho, para a comprovação dos preços de transferência em suas operações de importações.

Da análise das informações prestadas, verificou-se que o contribuinte utilizou dois métodos, para os cálculos dos preços parâmetros em suas operações de importações para o período fiscalizado: PRL(20) e PRL(60).

Destaca que, da análise das planilhas de fls. 1.193 a 1.303, a fiscalização constatou que o contribuinte calculou o preço praticado em R\$/unidade com base no valor FOB (*free on board*), contrariando o disposto no parágrafo § 4º da IN SRF nº 243/2002, segundo o qual o contribuinte deveria ter calculado o preço praticado em R\$/unidade com base no valor CIF + II, ou seja, custo mais seguro internacional + fretes internacionais + imposto de importação.

Detalha a metodologia de cálculo prevista na IN SRF nº 243/2002 e apura o montante passível de ajuste no LALUR, já deduzidos os valores declarados, como segue:

Método	Valor de Ajuste em R\$
PRL 20%	2.042.792,96
PRL 60%	28.149.491,88
TOTAL	30.192.284,84

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - EXPORTAÇÕES**

A fiscalização afirma que a empresa não poderia ter utilizado o disposto no artigo 35 da IN SRF nº 243/2002 (*safe harbour* da lucratividade) para os produtos exportados para o Panamá, Hong Kong e Emirados Árabes (Paraísos Fiscais).

Relaciona os itens exportados para paraísos fiscais e calcula, com base no método PVEx, o valor passível de ajuste no LALUR na ordem de R\$ 6.430.135,53.

**DOS LANÇAMENTOS**

Tendo em vista o apurado, foram lavrados, conforme preceitua o artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, os seguintes Autos de Infração:

IRPJ (fls. 1650 a 1653), com base: nos artigos 240 e 241 do RIR/99, combinado com os artigos 18, 19 e 21 da Lei nº 9.430/1996 e artigos 1º a 26 da IN SRF nº 243/2002; e, alínea “d” do inciso II do artigo 241 do RIR/99 combinado com o artigo 2º da Lei nº 9.959/2000, constituindo um crédito tributário no valor total de R\$ 21.944.160,18;

CSLL (fls. 1656 a 1658), com base no artigo 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; artigo 19 da Lei nº 9.249/95; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei 9.430/96 e artigo 6º da Medida

Provisória nº 1.858/99 e reedições, constituindo um crédito tributário no valor total de R\$ 7.920.660,44.

### **DA IMPUGNAÇÃO**

Cientificada do lançamento em 20/10/2008, a empresa interessada, por meio de seus procuradores regularmente constituídos (fls. 1728 e 1731), apresentou em 19/11/2008 a impugnação de fls. 1.664 a 1.723, acompanhada dos documentos as fls. 1725 a 3688. A peça impugnatória foi assim sintetizada pela requerente:

#### **Da possibilidade de utilização de qualquer um dos métodos previstos nos artigos 18 e 19 da Lei nº 9.430/96**

(i) os artigos 18 e 19 da Lei nº 9.430/96 determinam a possibilidade de o contribuinte utilizar simultaneamente os métodos ali previstos, não havendo que se falar, portanto, na escolha de um destes métodos;

(ii) a única exigência feita pelos citados dispositivos é a de que seja utilizado o método mais favorável ao contribuinte, constituindo esta exigência uma obrigação aos agentes da Administração Tributária;

#### **PARTE A: Das Operações de Importação**

##### **PRL 20% e 60% - Da indevida inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado (CIF x FOB)**

(iii) quanto ao PRL 20% e 60%, a inclusão do frete, seguro e tributos incidentes na importação não pode ser mantida, tendo em vista que a Impugnante comprovou que isto acarretaria diversas distorções nos cálculos dos preços de transferência;

##### **PRL 60% - Da ilegalidade da nova sistemática introduzida pela IN nº 243/02 e da observância ao princípio da irretroatividade**

(iv) quanto ao PRL 60%, não pode prosperar a exigência feita com base na sistemática instituída pela Instrução Normativa nº 243/2002 para os produtos importados enquadrados na “Situação nº 01” e na “Situação nº 02”, tendo em vista que o citado dispositivo extrapola os limites da lei, sendo, portanto, ilegal;

(v) pela mesma razão, quanto ao cálculo do preço de transferência para os produtos enquadrados na “Situação nº 03” matérias-primas importadas de vinculadas que foram revendidas em parte e utilizadas no processo produtivo da Impugnante em outra parte), a D. Autoridade Administrativa deveria ter observado a sistemática prevista na Lei nº 9.430/96, alterada pela Lei nº 9.959/00 (regulada pela IN 32/01) para cálculo do preço parâmetro pelo PRL

60%, aplicando, ao final, preço parâmetro mais vantajoso para a impugnante entre este e o calculado pelo PRL 20%.

**PIC - Subsidiariamente, caso sejam rejeitados os cálculos feitos pela a Impugnante com base no método PRL, a D. Autoridade Fiscal deveria ter aplicado o PIC**

(vi) quanto às operações de importação, a Impugnante demonstrou diversas vezes, durante a fiscalização, que havia efetuado os cálculos dos preços de transferência também pelo método PIC, apresentando suas memórias de cálculo (doc. 9 e 10), devendo este método ser aceito, tendo em vista tratar-se do método mais favorável do que o método PRL na forma como aplicado pela D. Autoridade Fiscal;

### **PARTE B: Das Operações de Exportação**

***Safe Harbour* da lucratividade - nova exigência do art. 35, da IN nº 243/02**

(vii) a D. Autoridade Fiscal reconheceu que a Impugnante faz jus ao benefício do “safe harbour” da lucratividade (artigo 35 da IN nº 243/2002) para as exportações a empresas vinculadas no ano-calendário de 2003, rejeitando apenas sua aplicação para operações realizadas com vinculadas sediadas em países com tributação favorecida;

(viii) contudo, cometeu equívoco ao calcular o ajuste, já que considerou as quantidades totais exportadas pela Impugnante no período, e não apenas as quantidades exportadas para as vinculadas sediadas em países com tributação favorecida;

(ix) as operações de exportação para empresas vinculadas localizadas em paraísos fiscais devem ser consideradas para o cálculo da lucratividade a que se refere o artigo 35 da IN nº 243/2002, devendo apenas estas operações sofrerem o controle dos preços de transferência mesmo que seja atingido o percentual mínimo exigido pelo citado dispositivo;

***Safe Harbour* - Da adequação das operações da empresa ao disposto no artigo 19, “caput”, da Lei nº 9.430/96**

(x) algumas das operações de exportação (produtos 10975912237; 11019812230; 11024712230; 11027812230 e 17589114303) estão acobertadas pelo “safe harbour” previsto no *caput* do art. 19 da Lei nº 9.430/96 e no art. 14 da IN nº 243/2002, pois os preços médios praticados nas operações de exportação correspondem a, no mínimo, 90% do preço praticado na venda dos mesmos bens no mercado brasileiro (docs. 12 e 13), fato desconsiderado pela D. Autoridade Fiscal; e;

**CAP - Subsidiariamente, a D. Autoridade Fiscal deveria ter aplicado o PVEx e o CAP para todos os produtos, o que a faria concluir que o CAP é o método mais vantajoso à Impugnante**

(xi) por fim, caso não se considerasse quaisquer dos argumentos relativos às operações de exportação, a D. Autoridade Fiscal deveria ter aplicado o método CAP, como ela mesma afirmou que faria, tendo em vista tratar-se do método mais favorável à Impugnante, conforme demonstrado pela planilha já apresentada (doc. 12).

*A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 16-20.364 (fls. 3.739-3.754), de 09/02/2009, por unanimidade de votos, considerou procedente em parte o lançamento, mantendo-o no que concerne aos ajustes nas operações de importação e reformando-o quanto aos ajustes nas operações de exportação, reduzindo tal ajuste de R\$ 6.430.135,53 para R\$ 191.376,77.*

*A decisão foi assim ementada.*

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2003

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS. Após o início do processo de fiscalização, não cabe mais ao contribuinte, alterar o método utilizado na DIPJ para determinação dos ajustes decorrentes da legislação dos preços de transferência. A fiscalização não está obrigada a testar todos os métodos facultados ao contribuinte. No entanto, nos casos em que o método não foi indicado da DIPJ, deve intimar o contribuinte a demonstrar os cálculos efetuados.

IMPORTAÇÕES. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS. Na apuração do preço praticado segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. Arguições de inconstitucionalidade refogem à competência da instância administrativa, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.

EXPORTAÇÕES. NECESSIDADE DE AJUSTE. Somente estão sujeitas ao arbitramento as operações cuja relação entre o preço médio das operações de exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, for inferior a noventa por

cento do preço médio praticado no mercado brasileiro em operações idênticas ou similares.

**EXPORTAÇÕES. ERRO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.** Provada nos autos a ocorrência de erro na apuração da matéria tributável, exonera-se o lançamento dele decorrente.

Assunto: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2003

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

*Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 16/04/2009 (A.R. de fl. 3.755v) a interessada interpôs recurso voluntário em 18/05/2009 (fls. 3.765-3.821) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação.*

*Da decisão a DRJ recorreu de ofício a este Carf por ter o crédito tributário exonerado excedido o limite previsto na legislação.*

A Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 1402-001.864, de 25 de novembro de 2014, cujas ementa e decisão transcrevo, respectivamente:

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

Ano-calendário: 2003

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS.**

*Após o início do processo de fiscalização, não cabe mais ao contribuinte alterar o método utilizado na DIPJ para determinação dos ajustes decorrentes da legislação dos preços de transferência. A fiscalização não está obrigada a testar todos os métodos facultados ao contribuinte. No entanto, nos casos em que o método não foi indicado da DIPJ, deve intimar o contribuinte a demonstrar os cálculos efetuados.*

**IMPORTAÇÕES. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.**

*Na apuração do preço praticado segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.*

**ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

*Arguições de inconstitucionalidade refogem competência da instância administrativa, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.*

**EXPORTAÇÕES. NECESSIDADE DE AJUSTE.**

*Somente estão sujeitas ao arbitramento as operações cuja relação entre o preço médio das operações de exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado no mercado brasileiro em operações idênticas ou similares.*

*EXPORTAÇÕES. ERRO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.*

*Prozada nos autos a ocorrência de erro na apuração da matéria tributável, exonera-se o lançamento dele decorrente.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 2003*

*DECORRÊNCIA.*

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

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Moises Giacomelli Nunes da Silva e Carlos Pelá, que votaram por dar provimento.*

Inconformado, o contribuinte apresenta recurso especial por divergência, argumentando, em síntese:

- a) Parte A - PRL 60 – ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/02;
- b) Parte B – exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na apuração do preço praticado; e
- c) Parte C – da possibilidade de apresentação de novo método no curso da fiscalização.

O recurso foi admitido pelo presidente da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, em que requer que os fundamentos do voto vencedor do acórdão recorrido sejam utilizados como contrarrazões ao recurso especial interposto pelo contribuinte, como se ali estivessem transcritos, com o consequente desprovimento do apelo.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, Relator

O recurso é tempestivo, entendo que a divergência restou comprovada e, por isso, conheço do especial.

As matérias postas à apreciação desta Câmara Superior, todas relacionadas aos Preços de Transferência, são as seguintes:

- a) a pretensa ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 que, segundo a recorrente, extrapolaria os limites da lei;**
- b) a inclusão ou não das despesas de frete, seguro e tributos incidentes na importação no preço praticado; e**
- c) interpretação do disposto no art. 4º, § 2º, da IN SRF 243/2002 (escolha do método mais favorável ao contribuinte).**

Passo à análise tema por tema.

**a) Ilegalidade da IN SRF nº 243/2002**

No tocante à pretensa ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 que, segundo a recorrente, extrapolaria os limites da lei, não é de ser acolhida.

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

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

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

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



justamente por causa da proporcionalização devidamente procedida pela IN SRF nº 243/2002. Por decorrência, o valor do ajuste será proporcionalmente superior a cada aumento daquele custo do bem importado.

No exemplo por ela mesma sugerido, com o aumento em duas vezes do valor do insumo estrangeiro, de R\$ 3,00 para R\$ 6,00, num eventual superfaturamento, o preço parâmetro aumentaria apenas um vírgula seis vezes (R\$ 2,86 para R\$ 4,58) e o correspondente ajuste, para mais de dez vezes (de R\$ 0,14, correspondente a R\$ 3,00 – R\$ 2,86, para R\$ 1,42, equivalente a R\$ 6,00 - R\$ 4,58) (valores em tamanho destacado na tabela):

	INS. ESTRANG.	INS. NACIONAL	VALOR TOTAL
PREÇO DE REVENDA (1)	7,15	21,45	<b>28,6</b>
Desc. incond. concedidos (2)	0	0	<b>0</b>
Imp. e contr. s/ vendas (2)	0	0	<b>0</b>
Com. e corretagens (2)	0	0	<b>0</b>
PREÇO LÍQ. REVENDA [(1) – (2)] = (3)	<b>7,15</b>	<b>21,45</b>	<b>28,6</b>
Valor dos insumos (4)	<b>-3</b>	<b>-9</b>	<b>-12</b>
<b>Percentuais dos insumos (5)%</b>	<b>25</b>	<b>75</b>	<b>100</b>
<b>Margem de lucro [60% x (3)] = (6)</b>	<b>-4,29</b>		
PREÇO PARÂMETRO [(3) – (6)] = (7)	<b>2,86</b>		

	INS. ESTRANG.	INS. NACIONAL	VALOR TOTAL
PREÇO DE REVENDA (1)	11,44	17,16	<b>28,6</b>
Desc. incond. concedidos (2)	0	0	<b>0</b>
Imp. e contr. s/ vendas (2)	0	0	<b>0</b>
Com. e corretagens (2)	0	0	<b>0</b>
PREÇO LÍQ. REVENDA [(1) – (2)] = (3)	<b>11,44</b>	<b>17,16</b>	<b>28,6</b>
Valor dos insumos (4)	<b>-6</b>	<b>-9</b>	<b>-15</b>
<b>Percentuais dos insumos (5)%</b>	<b>40</b>	<b>60</b>	<b>100</b>
<b>Margem de lucro [60% x (3)] = (6)</b>	<b>-6,864</b>		
PREÇO PARÂMETRO [(3) – (6)] = (7)	<b>4,576</b>		

Fechado o parêntese, veja-se que a metodologia do *Preço de Revenda menos Lucro* (PRL), universalmente utilizada, indica que se deve ter como base o preço de revenda do bem importado, para se calcular o preço parâmetro, pois é a margem de lucro (de operações entre partes não relacionadas) que é tida como parâmetro para servir de comparação, mas se houver outros custos ou riscos (que corresponde ao valor agregado), isto deve ser considerado devidamente e segregado. Portanto, quando o bem importado sofre agregação de valor, transformando-se num outro produto, o valor agregado deve ser diminuído ou deduzido do valor de venda do produto para se encontrar o valor de venda individual do bem importado, sobre o qual se aplica uma margem de lucro para se encontrar o valor que se deseja comparar com o custo do bem importado, conforme estipula a metodologia da IN 243/2002 que, porém, usa margens fixas ao invés de usar margens de lucro comparadas, como é caso do Manual da OCDE. Esta metodologia é corroborada no Manual de Preços de Transferência para Países em Desenvolvimento da ONU que, inclusive, traz especificamente a metodologia brasileira, com

as margens fixas para o PRL.<sup>1</sup> De lembrar que, embora o Brasil não seja membro da OCDE, é membro da ONU. Veja-se que, se os outros custos não forem devidamente isolados no cálculo do preço parâmetro, pode-se chegar a números absurdos (e esta segregação é feita por meio da proporcionalização do custo).

Ora, como vimos acima, valor agregado é aquilo que, mensurado economicamente, é adicionado a um bem existente (custo adicionado). O método de *Preço de Revenda menos Lucro* (PRL) deve ter como base o preço de revenda do bem importado pois é a margem de lucro que é tida como parâmetro para servir de comparação.

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

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

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

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

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

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

Por fim, cumpre mencionar que o Tribunal Regional Federal da Terceira Região já alterou o seu entendimento a respeito, desde 2011, conforme Apelação Cível nº

<sup>1</sup> A metodologia brasileira de margens fixas para o método PLR está às páginas 359 a 366 (Cap. 10.1), do Manual de Preços de Transferência para Países em Desenvolvimento da ONU, disponível em [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Manual\\_TransferPricing.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf).

Documento assinado digitalmente em 07/06/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS

0028594-62.2005.4.03.6100/SP, de 2 de outubro de 2014, que menciona diversos outros precedentes no mesmo sentido:

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

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

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

3. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, no caso de direitos, bens ou serviços, oriundos do exterior e adquiridos de pessoa jurídica vinculada, passou, na vigência da Lei 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção" (artigo 18, II, "d", 1).

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

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

6. Assim, a IN 243/2002, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro -, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final

*industrializado no país, não inovou nem violou o artigo 18, II, d, item I, da Lei 9.430/1996 com a redação dada pela Lei 9.959/2000.*

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

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

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

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

*11. Precedentes.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/06/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 06/06/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 08/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

*1. O Preço de Transferência, em suma, é o valor definido para registrar as operações de venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível entre partes vinculadas, cujo controle é obtido mediante a comparação com preços praticados pelo mercado, por partes individuadas, em negócios semelhantes. Esse processo, do qual o Brasil adotou as regras, deriva das disposições da Convenção- Modelo Fiscal da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e pretende, dentre outros aspectos, consolidar a tributação igualitária das operações entre as empresas vinculadas, impedindo a manipulação de transações a fim de diminuir os encargos fiscais e, por consequência, preservando as operações similares praticadas pelas empresas independentes e a concorrência, inibindo a perda de receitas pelo Fisco. Encontra-se abrigado na Lei nº 9.430/1996 e denomina-se Arm's length principle (Princípio da Neutralidade ou do Preço sem Interferência ou, ainda, Princípio dos Preços Independentes Comparados). No caso de empresas vinculadas, objetiva coibir tanto a dupla tributação como a ocorrência de evasão fiscal, determinando-se uma margem de lucro sobre o valor do preço líquido de revenda da mercadoria ou insumo importado.*

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

*3. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL passou, na vigência da Lei nº 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção" (artigo 18, II, "d", 1). A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, em cumprimento às obrigações internacionais assumidas pelo Brasil na Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal*

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.343/2006 e a Resolução nº 10.031/2009 do Conselho Superior do TCU, em 03/06/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 07/06/2016

Autenticado digitalmente em 03/06/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 06/06/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assin

ado digitalmente em 07/06/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS

ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 08/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei nº 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF nº 32/2001.*

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

*5. Assim, nesse aspecto, a IN nº 243/2002 não violou o artigo 18, II, "d", item 1, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país. O conceito legal de valor agregado, que conduz ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do bem. O art. 18, II, da supracitada legislação prevê que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros - PRL - 60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de lucro de 60%, esta calculada sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa. O preço de transferência assim apurado é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado, praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes.*

*6. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL. Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei nº*

9.430/1996 alterada pela Lei nº 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF nº 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação ao princípio da legalidade.

Como podemos constatar, descabe a arguição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro do 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 líquido 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.

#### **b) Despesas de frete, seguro e tributos incidentes na importação**

Também quanto à inclusão das despesas de frete, seguro e tributos incidentes na importação no preço praticado, não tem razão a recorrente.

O art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é bem claro a esse respeito (grifei):

*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.*

Se entende a recorrente que essa inclusão acarreta diversas distorções nos cálculos dos preços de transferência, deve, então, diligenciar, perante os seus representantes no Congresso Nacional, a fim de que seja alterada a redação daquele dispositivo legal, e não, simplesmente, pretender descumprir-lo sob esse argumento.

Deve ser lembrado, porém, nessa eventualidade, o contido no art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), de seguinte teor:

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

Por outro lado, “onde a lei não distinguiu, não compete ao intérprete distinguir”, não sendo, pois, adequada a tentativa de se ler naquele dispositivo legal algo que ali não está expressamente disposto, como, por exemplo, que aquela integração ao custo somente se daria se o ônus do importador fosse decorrente de pagamento a pessoa jurídica vinculada ou de aquisição internacional (importação).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 8.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 03/06/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 07/06/2016  
por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 06/06/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assin-

ado digitalmente em 07/06/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS

ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 08/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2012, integravam o custo, para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real até o valor que não excedesse ao preço determinado pelo Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), o valor do frete e do seguro, cujo ônus tivesse sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

É certo que, a partir de 1º de janeiro de 2013, permitiu o legislador a exclusão do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, em determinadas condições, e dos tributos incidentes na importação e gastos no desembaraço aduaneiro, mas, na época, essas exclusões não estavam autorizadas.

Ademais, a interpretação dada pela Instrução Normativa que regulava os arts. 18, 21, 23 e 24 da Lei 9.430 Lei nº 9.430, de 1996, ao tratar do método PRL, ao tempo do lançamento (IN SRF 243/2002), é perfeitamente legal e se coaduna com aquelas normas, também no que diz respeito ao tratamento do frete, seguros e tributos incidentes na importação. Ainda que se possa admitir outra interpretação possível, não se pode inquirir de ilegalidade as Instruções Normativas neste aspecto, pela simples razão de que ilegais não são, embora pudesse ter outro entendimento igualmente legal. Nestes casos há que se preservar a integridade normativa das normas complementares, com supedâneo no art. 100, inciso I, do CTN, e também em homenagem ao princípio da segurança jurídica. Por outro lado não cabe ao CARF discutir a inconstitucionalidade das leis, a teor da Súmula CARF n. 2. Nas discussões em plenário foi lembrado que votei pela exclusão do frete e seguro em situações semelhantes, quando atuava na 1ª TO da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF. De fato, foram quatro decisões, salvo engano, tomadas na mesma sessão, nos quais fui o único conselheiro que votou neste sentido (a decisão foi por maioria de cinco votos a um), o que denota a grande controvérsia que envolve a matéria. Assim, deixo claro que, após maior aprofundamento no tema e maiores discussões, mudei meu pensamento a respeito da questão, e passo adotar a posição ora expressa neste voto, pelas razões de direito acima expostas.

### **c) Aplicação de método mais favorável ao contribuinte**

Por fim, não procede a irrisignação da recorrente com relação à interpretação do disposto no art. 4º, § 2º, da IN SRF 243/2002 (escolha do método mais favorável ao contribuinte).

Vê-se, claramente, que o comando ali contido, com estar vinculado ao *caput* daquele artigo, é dirigido unicamente à pessoa jurídica importadora (grifei):

*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.*

*[...].*

*§ 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.*

E, no presente caso, a ora recorrente expressamente efetuou a sua opção, **informando essa adoção quando do preenchimento da respectiva DIPJ (fls. 142 a 193).**

De todo modo, inexistente previsão legal que obrigue a fiscalização a apurar o preço-parâmetro com base em todos os métodos possíveis e adotar aquele mais benéfico ao contribuinte. A Lei previa, à época, que o contribuinte poderia escolher o método a ser utilizado, desde que fosse aplicável ao caso e desde que utilizado conforme as normas vigentes; da mesma forma, afastado o procedimento adotado pelo contribuinte, o Fisco poderia escolher qualquer método igualmente aplicável, desde que o fizesse adequadamente.

Realmente, a legislação garante ao contribuinte, na hipótese de ser possível a utilização de mais de um método, ser considerado o mais benéfico. Contudo, esta mesma legislação não impõe ao Fisco testar todos os métodos possíveis para verificar qual é o mais benéfico.

Entendo que a legislação deu liberdade ao contribuinte na escolha do melhor método que lhe convém, garantindo que, na existência de mais de um valor, o ajuste deve ser o mais benéfico sob seu ponto de vista.

À Fiscalização compete auditar os cálculos pelo método escolhido e, à vista dos documentos apresentados pelo contribuinte, constatar a sua exatidão ou não. Somente em caso de inexatidão dos cálculos apresentados pelo contribuinte ou impossibilidade de opção pelo método apresentado é que deve o fisco identificar de ofício eventuais excessos de custos na importação por quaisquer dos três métodos.

Por isto, em caso de exatidão dos cálculos pelo método escolhido pelo contribuinte, não sendo vedado e sendo abaixo do preço praticado entre os negociantes vinculados, não cabe à Fiscalização avançar na análise de outros métodos para verificar se existe outro mais benéfico ao contribuinte, mesmo que, por hipótese, exista um valor menor de ajuste.

Apenas se o contribuinte demonstrar a apuração por mais de um método previsto na legislação é que o Fisco deverá adotar o mais favorável ao contribuinte, caso se, da análise de ambos os métodos apresentados, não existam impedimentos ou incorreções.

Isto não ocorreu neste caso, haja vista a afirmação da fiscalização, no termo de verificação, no sentido de que:

*A empresa, em 05/05/2008, apresentou tabelas com memórias de cálculo relativas ao método PIC (fls. 311 a 323), alegando que, para os cálculos de preços de transferência, teria efetuado os ajustes, comparando os valores deste método com aqueles obtidos pelo PRL20 ou PRL60, selecionando o menor deles. No entanto, quando da apresentação original das memórias de cálculo em 05/02/2007, o método PIC não foi sequer mencionado.*

*Para confirmação deste fato, solicitamos ao contribuinte que nos fornecesse impressa a tabela Access "Ajustes de Importação do Ano Fiscalizado", com as folhas devidamente rubricadas pelo representante da empresa. Pode-se verificar desta tabela que, em sua coluna "Método de Ajuste", somente aparecem as opções "PRL20" ou "PRL60" (fls. 327 a 341).*

Por outro lado, o Fisco somente teria o dever jurídico de identificar e analisar o ajuste pelos três métodos de cálculo possíveis se a lei assim expressamente determinasse, o que não percebemos pelos dispositivos legais acima transcritos.

Processo nº 16561.000133/2008-26  
Acórdão n.º **9101-002.315**

**CSRF-T1**  
Fl. 9.401

---

Pelo exposto, contrapondo a recorrente, sou da opinião que não cabe ao fisco assumir o ônus de sempre aplicar o método de apuração de preços de transferência mais favorável ao contribuinte, nem sequer que haja prevalência entre os métodos possíveis. Tal matéria deve ser objeto de previsão legislativa específica (como ocorre em alguns países), e não decorre, ou se impõe, em virtude de nenhum princípio aplicável.

### **Conclusão**

**Isto posto, nego provimento ao recurso especial do contribuinte.**

*(Assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão

## Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto

Na reunião de maio de 2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (doravante “CSRF”) analisou o recurso especial interposto por CLARIANT S.A. (doravante “CLARIANT”, “contribuinte” ou “recorrente”), em que é parte a Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante “PFN” ou “recorrida”), no processo n. 16561.000133/2008-26. Em tal recurso, a recorrente requer a reforma do acórdão n. 1402-001.864 (doravante “acórdão *a quo*” ou “acórdão recorrido”), proferido pela r. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “Turma *a quo*”).

O acórdão recorrido, proferido pela Turma *a quo*, que, por unanimidade dos votos, negou provimento ao recurso de ofício e, por maioria dos votos, negou provimento ao recurso voluntário, restou assim ementado (fls. 7.643 e seg. do e-processo):

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

*Ano-calendário: 2003*

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS.*

*Após o início do processo de fiscalização, não cabe mais ao contribuinte alterar o método utilizado na DIPJ para determinação dos ajustes decorrentes da legislação dos preços de transferência. A fiscalização não está obrigada a testar todos os métodos facultados ao contribuinte. No entanto, nos casos em que o método não foi indicado da DIPJ, deve intimar o contribuinte a demonstrar os cálculos efetuados.*

*IMPORTAÇÕES. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.*

*Na apuração do preço praticado segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.*

*ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.*

*Arguições de inconstitucionalidade refogem competência da instância administrativa, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.*

*EXPORTAÇÕES. NECESSIDADE DE AJUSTE.*

*Somente estão sujeitas ao arbitramento as operações cuja relação entre o preço médio das operações de exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, for inferior a noventa*

*por cento do preço médio praticado no mercado brasileiro em operações idênticas ou similares.*

**EXPORTAÇÕES. ERRO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.**

*Prozada nos autos a ocorrência de erro na apuração da matéria tributável, exonera-se o lançamento dele decorrente.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL**

*Ano-calendário: 2003*

**DECORRÊNCIA.**

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

No julgamento do recurso especial interposto, a CSRF, por **voto de qualidade**, decidiu pela manutenção integral do acórdão da *Turma a quo*.

Nesta **declaração de voto**, *permissa vênia*, apresento os fundamentos que me fizeram votar pelo provimento do recurso especial interposto pelo contribuinte, por compreender que a cobrança tributária em questão ofende as normas que tutelam a matéria, especialmente quanto às três matérias a seguir:

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

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 SCHOUER<sup>2</sup>, *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 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 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. A ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 quanto à fórmula para o cálculo do preço parâmetro do método PLR-60.

A primeira matéria trazida pelo recorrente em seu recurso especial diz respeito à ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 quanto à fórmula para o cálculo do preço parâmetro do método PLR-60.

### 2.1. 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;*

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
<p>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 agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;</p>	<p>§ 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:</p>	<p>§ 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 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.</p>

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

## 2.2. 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	✓ $PP = PR - L$ ✓ $L = 60\% (PR - VA)$	✓ $PP = PR - L - VA$ ✓ $L = 60\% * PR$
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 9.430/96 e IN 32/01	Segunda interpretação da Lei 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 SCHOUERI<sup>3</sup>, 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 MONGUILOD<sup>4</sup>, *in verbis*:

*“(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

<sup>4</sup> GALHARDO, Luciana Rosanova, MONGUILOD, Ana Carolina. A ilegalidade do mecanismo de aplicação do método PRE 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.

Documento assinado digitalmente em 06/06/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assin

Autenticado digitalmente em 07/06/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS

ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 08/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

### 2.3. 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 jurídica, eficiência, segurança jurídica, inteligibilidade, coesão, coerência e completude ao sistema jurídico.

Sob uma perspectiva formalística<sup>5</sup>, as referidas espécies normativas podem ser organizadas em *fontes primárias*<sup>6</sup> e *fontes secundárias*<sup>7</sup> 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 desprende 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.

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:

<sup>5</sup> As fontes do Direito tributário podem também ser observada por uma perspectiva material, a qual não contribui imediatamente para o tema em análise.

<sup>6</sup> Em especial: Constituição Federal, Lei Complementar, Lei Ordinária, Medida Provisória, Tratados Internacionais, Decreto legislativo, Decreto (casos especiais), Convênio, Resolução.  
<sup>7</sup> Em especial: Decreto regulamentar, Instruções Normativas, Portarias, Normas complementares.

- 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?

### 2.3.1. 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 conceitos<sup>8</sup>. 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.

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 CARRAZZA<sup>9</sup>, 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.

<sup>8</sup> Nesse sentido, vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo : Saraiva, 2012, p. 290 e seg.

<sup>9</sup> 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 exercitá-la, não lhe é dado, porém, permitir, mesmo que por meio de lei, que terceira pessoa a encampe.”

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 RICARF<sup>10</sup> 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.

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

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 PRL-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 eivados 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*

<sup>10</sup> 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.”

*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. 9430/96, 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”<sup>11</sup>. 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.

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 SCHOUERI<sup>12</sup> 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’.*

<sup>11</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 675 e seg.

<sup>12</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 169.

PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 06/06/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assin

ado digitalmente em 07/06/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS

ALBERTO FREITAS BARRETO

*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;
- 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.

### **2.3.2. 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**.

### 2.3.2.1. 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 intelecção 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 Anual-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 Nº 32. IN SRF Nº 243. 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 conseqüentes 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-60<sup>13</sup>. Cite-se, por exemplo, GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JR.<sup>14</sup>, *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.

### **2.3.2.2. Incompatibilidades formais e o princípio da anterioridade em matéria tributária.**

Com o 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”);

<sup>13</sup> 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.

<sup>14</sup> 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.

- 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 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 par 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*

Documento assinado **contributiva** conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/06/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 06/06/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 08/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesse ponto, é importante fazer referência à seguinte passagem do estudo de LUÍS EDUARDO SCHOUERI<sup>15</sup>, 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’.*

*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.

#### 2.3.2.4. 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 descon sideração para a apuração do PRL-60, também é possível observar vícios materiais que a tornam imprópria para o controle dos preços de transferência.

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

O segundo 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

#### 3.1. 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 aplicada 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, pela 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*

### **3.2. 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 usuários 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.

### **3.2.1. 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 doutrina<sup>16</sup>. Cite-se GERD WILLI ROTHMANN<sup>17</sup>, 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:*

<sup>16</sup> 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.

<sup>17</sup> 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. FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS

- 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 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.

### **3.2.2. 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 seguir, 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 vênia, 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.**

### **3.3. 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 juridicidade, eficiência, segurança jurídica, inteligibilidade, coesão, coerência e completude ao sistema jurídico.

Sob uma perspectiva formalística<sup>18</sup>, as referidas espécies normativas podem ser organizadas em *fontes primárias*<sup>19</sup> e *fontes secundárias*<sup>20</sup> 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.

<sup>18</sup> As fontes do Direito tributário podem também ser observada por uma perspectiva material, a qual não contribui imediatamente para o tema em análise.

<sup>19</sup> Em especial: Constituição Federal, Lei Complementar, Lei Ordinária, Medida Provisória, Tratados Internacionais, Decreto legislativo, Decreto (casos especiais), Convênio, Resolução.

<sup>20</sup> Em especial: Decreto regulamentar, Instruções Normativas, Portarias, Normas complementares.

Documento assinado digitalmente em 07/06/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS

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.

*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.

### **3.4. 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 n.º 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 n.º 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.

#### 4. Método mais favorável ao contribuinte

Por fim, o terceiro tema suscitado pelo recorrente diz respeito à adoção do método mais favorável ao contribuinte para a apuração dos preços de transferência.

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.*

No caso concreto, o contribuinte forneceu aos agentes fiscais, **durante a fiscalização, antes da lavratura do AIIM**, a demonstração de que o método PIC não seria exigido qualquer ajuste à base de cálculo do IRPJ ou da CSL motivado pela legislação dos preços de transferência. Os referidos agentes fiscais, contudo, desconsideraram os referidos métodos de cálculo que lhes foram apresentados pelo contribuinte, adotando, ao seu critério de conveniência, o método PLR.

Nesse cenário, não se discute nesse processo administrativo se “a obrigatoriedade de dedução do valor determina não só a utilização, pelo Fisco, do método menos gravoso, mas também a demonstração, a cargo deste, de que o método utilizado atende a este requisito”. **Ocorre, no caso sob julgamento, o contribuinte efetivamente apresentou à fiscalização métodos válidos de preços de transferência que demonstrariam ser desnecessário qualquer ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL para se assegurar o tratamento isonômico requerido pelo legislador ordinário.**

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.**

Processo nº 16561.000133/2008-26  
Acórdão n.º 9101-002.315

CSRF-T1  
Fl. 9.443

Nesse seguir, mostra-se arbitrária e ofensiva ao art. 18, § 4, da Lei n. 9.430/96, a desconsideração pela autoridade fiscal dos demais métodos apresentados pelo contribuinte para demonstrar não ser cabível nenhum ajuste com base na legislação dos preços de transferência.

Como os demais métodos apresentados pelo contribuinte tem o potencial de demonstrar que não há manipulação de preços entre as partes relacionadas que conduza à realocação de lucros tributáveis, o ato administrativo de lançamento padece de vício, tornando-se ilegítimo o ajuste levado a termo no AIIM.

#### **5. Dispositivo do voto.**

Por todo o exposto, voto no sentido de dar PROVIMENTO ao recurso especial interposto pelo contribuinte quanto às matérias analisadas nesta declaração de voto, a fim de reformar o acórdão a quo.

*(Assinado digitalmente)*

Luis Flávio Neto

## Declaração de Voto

Conselheiro Ronaldo Apelbaum

Em homenagem à sistemática adotada pelo d. Relator, apresento minha declaração de voto utilizando o mesmo formato proposto:

### a) Ilegalidade da IN SRF 243/2002

As disposições da IN SRF 243/2002 não encontram respaldo legal nas regras estabelecidas pela Lei 9.430/96, com as alterações posteriores promovidas pela Lei 9.959/00. A IN SRF 243/02 estabelece que a margem de lucro do método PRL deve ser calculada sobre a parcela do preço líquido de venda do produto acabado proporcional à participação do custo do produto importado no custo total de produção do produto acabado, enquanto a Lei 9.959/00 determina que a margem de lucro de sessenta por cento deve ser calculada sobre o valor do preço líquido de venda do produto acabado diminuído do valor agregado no Brasil.

Por se tratar de matéria que afeta o resultado do cálculo do ajuste, a forma mais simplificada de demonstrar a distorção trazida pela IN é a partir da demonstração de um exemplo prático<sup>21</sup>:

#### *Cálculo de acordo com a Lei 9.430/96 e alterações*

Refe r ê n c i a	D e s c r i ç ã o	R \$
(A)	Custo da importação	3.800
(B)	Valor agregado no Brasil (custo de produção e outros valores agregados)	1.840
(C)=(A+B)	Custo de produção do produto acabado	5.640
(D)	Preço Médio de Venda	8.000
(E)	Descontos, tributos sobre vendas, comissões e corretagens	1.000
(F)=(D-E-B)	Base de cálculo da margem de lucro de 60%	5.160
(G)=(Fx60%)	Margem de lucro de 60%	3.096
(H)=(D-E-G)	Preço parâmetro	3.904
(I)=(H-A) *	Ajuste fiscal calculado	0

\* Se (D) > (A), não há ajuste fiscal; se variação entre (D) e (A) for de até 5%, também não será exigido ajuste fiscal conforme artigo 38 da IN SRF 243/2002.

<sup>21</sup> Artigo elaborado por Édson Querino, Demétrio Gomes Barbosa e Rodrigo E. Munhoz, da consultoria Ernst & Young e disponível em <http://artigos.checkpoint.thomsonreuters.com.br/a/2f9p/ilegalidade-da-in-srf-24302-no-que-tange-o-prl-60-edison-querino-demétrio-gomes-barbosa-rodri-go-e-munhoz>

**Cálculo nos termos da IN SRF 243/2002**

Referência	Descrição	R\$
(A)	Custo da importação	3.800
(B)	Valor agregado no Brasil (custo de produção e outros valores agregados)	1.840
(C)=(A+B)	Custo de produção do produto acabado	5.640
(D)	Preço Médio de Venda	8.000
(E)	Descontos, tributos sobre vendas, comissões e corretagens	1.000
(F)=(A/C)	Participação do produto importado no custo do produto acabado	67%
(G)=(F)x(D-E)	Participação do produto importado no preço líquido de venda do produto acabado	4.716
(H)=(Gx60%)	Margem de lucro de 60%	2.830
(I)=(G-H)	Preço parâmetro	1.887
(J)=(H-A) *	Ajuste fiscal calculado	(1.913)

\* Se (I) > (A), não há ajuste fiscal; se a variação entre (I) e (A) for de até 5%, também não haverá ajuste fiscal, conforme artigo 38 da IN SRF 243/02.

Não restam dúvidas sobre a diferença de critério de cálculo se comparadas as disposições legais e sua regulamentação. De forma bastante simplificada, como demonstrado acima, calcular o preço parâmetro considerando a participação do produto importado no produto revendido e determinar a margem de 60% a partir desse ponto onera o ajuste de Preço de Transferência não somente fora da lógica de mercado, mas também mais do que se pretendia quando da edição das Leis em comento.

**b) Obrigatoriedade de inclusão de fretes, seguros e tributos aduaneiros para fins de cálculo do ajuste**

Tal discussão posta nos presentes autos refere-se à discussão sobre a obrigatoriedade de inclusão das despesas de fretes, seguros e tributos incidentes na importação no preço parâmetro para fins de cálculo dos ajustes de Preços de Transferência, conforme disposto na Lei 9.430/96 e alterações subsequentes, além de sua regulamentação.

Inicialmente, é importante reproduzir o art. 18 da Lei mencionada e a delimitação de aplicabilidade da regra constante de seu *caput*. 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:**

(...)

§ 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.

A redação do art. 18 é, de fato, imprecisa. A simples leitura de suas disposições não é clara suficiente para levar o aplicador da norma jurídica ao entendimento que somente as despesas pagas às pessoas vinculadas devem ser objeto de aplicação dos métodos de preços de transferência trazidos pela Lei 9.430/96.

Ocorre que essa regra de dedutibilidade não é simples inovação do legislador brasileiro, há um contexto global de determinação de regras de Preço de Transferência. Não há, em outros sistemas, hipótese de controle de dedutibilidade que leve em consideração as obrigações legais de valor determinado por autoridades locais, como os tributos incidentes sobre importação. Não há lógica em considerar despesas que não sejam discricionárias, e que são devidas por força de ato legal, como aquelas que também devem passar pelo “teste de margem” antes de determinar sua dedutibilidade.

Ademais, é polêmica a expressão “*para efeito de dedutibilidade*”, constante do parágrafo 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Não se pode afirmar, de plano, que tal disposição seria capaz de autorizar a inclusão das despesas relativas ao frete, seguro e tributos aduaneiros no preço-praticado para fins de controle pela legislação de preços de transferência.

Não se pode alegar, ainda, que o parágrafo 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243, embora representativo da interpretação fiscal do tema, colocou um ponto final nessa polêmica. Em seu afã arrecadatório, tal parágrafo desvirtuou a redação legal para fazer pretender que a Lei 9430 determinava a inclusão dos fretes, seguros e tributos aduaneiros na apuração do preço parâmetro. A substituição do termo “*para efeito de dedutibilidade*” do parágrafo 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 pelo termo “*para efeito de apuração de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro*” desvirtua sobremaneira a redação da Lei. Senão vejamos:

*“§ 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.”*

E esse ponto já foi analisado por essa Câmara, quando do julgamento do Acórdão nº 9101-01.166 da 1ª Turma, de 12/09/2011. Ainda que a análise tenha sido feita na vigência da IN SRF nº 38/97 a d. Conselheira Karem Jureidini Dias expôs, em seu voto, os fundamentos que corroboram a opinião acima:

(...)

*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.*

(...)

Por fim, impende ressaltar que a legislação de preços de transferência passou por relevantes modificações nos últimos anos. Não se pretende aqui argumentar pela retroação da nova regra de apuração ou simplesmente defender que se ignorem os dispositivos legais vigentes à época. Contudo, no caso em apreço, as alterações posteriores e a motivação de tais mudanças são essenciais para compreensão de como se deve realizar o cálculo do ajuste.

Sendo mais preciso, trato aqui da publicação da Medida Provisória nº e 563/2012 e sua conversão na Lei nº 12.715/2012, e a nova redação dada ao parágrafo 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Houve a inclusão do seguinte parágrafo 6º-A ao artigo 18 da referida Lei:

”§ 6º 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.”

O que se vê é que a redação original do parágrafo 6º do artigo 18, em razão da expressão “*para efeito de dedutibilidade*” – foi “corrigida” de modo a corporificar, justamente, as razões até aqui expostas. E aqui são relevantes as exposições de motivo dessas mudanças que acompanharam a edição da Medida Provisória, especialmente os itens 61 e seguintes:

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.

62. Entre essas alterações, merecem destaque as seguintes:

(...)

c) não consideração de montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados **a título de fretes, seguros, gastos com desembaraço e impostos incidentes sobre as operações de**

**importação - para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, vez que tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira;**

Ora, o próprio Poder Executivo, a quem compete fiscalizar a correta aplicação das regras de Preço de Transferência, reconhece que “*tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira*”. E, com essa mudança, procura diminuir a litigiosidade acerca da matéria. Não se trata, portanto, de mera alteração legal que cria novo direito considerado inexistente, mas sim uma correção de rumo na redação da Lei 9.430/96 que não pretendeu incluir fretes, seguros e tributos aduaneiros na determinação do preço parâmetro.

Novamente, repiso que não estou aqui pregando a aplicação retroativa da Medida Provisória 563/12 (ou da Lei 12.715/12), mas sim aplicando o melhor entendimento sobre a redação da Lei 9.430/96, baseado na lógica do sistema de apuração de Preços de Transferência e no próprio reconhecimento oficial de que tais despesas, se não contratadas com entidades vinculadas, não teriam o condão de reduzir a base do IRPJ e CSLL devidos pela Recorrente.

**c) Possibilidade de apresentação de novo método no curso da fiscalização**

No que tange à alegação da Recorrente de que a Fiscalização deixou de levar em consideração as planilhas apresentadas utilizando o método PIC, entendo que a razão aqui também está com a Recorrente.

Quando da elaboração da DIPJ, deve o Contribuinte apontar o ajuste e o método aplicado. Não há, nessa Declaração, espaço para demonstração de que a comparação foi realizada. E vale lembrar que a DIPJ não é constitutiva de crédito tributário *per si*.

A IN SRF 243/02, em seu art. 4º, p.º 2º, traz hipótese de utilização de mais de um método para cálculo do ajuste de Preço de Transferência, sendo um direito do contribuinte escolher o método que gera a maior dedutibilidade e, portanto, uma obrigação das autoridades fiscais considerarem a escolha efetuada, desde que corretamente apurado. Senão vejamos:

*NORMAS COMUNS AOS CUSTOS NA IMPORTAÇÃO*

*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.

Caso a ideia fosse tornar definitiva a opção do contribuinte pelo método quando da elaboração da DIPJ, certamente haveria norma jurídica que dispusesse a respeito. O que temos aqui é exatamente o oposto.

Em relação ao argumento constante do TVF de fls. de que a Recorrente não apresentou as planilhas do método PIC quando do início da fiscalização, e que portanto tal cálculo inexistia, não pode ser considerado como inibidor da análise de tais dados. Essas planilhas foram apresentadas dentro do período de fiscalização e não em sede Impugnação ou posteriores Recursos. Não houve análise e refutação do método, mas sua simples desconsideração.

Tal ato demonstra a inobservância de um direito da Recorrente previsto na IN SRF 243/02, que é o de apresentação de mais de um método. Esse fato também deve resultar na nulidade do lançamento fiscal.

Por essas razões, meu voto é por DAR provimento total do Recurso Especial.

*(Assinado digitalmente)*

Ronaldo Apelbaum