



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

Processo n° 16561.000185/2007-11
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.417 – 1ª Turma
Sessão de 17 de agosto de 2016
Matéria PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e LABORATÓRIOS PFIZER LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN SRF N° 243/2002. LEGALIDADE.

A IN SRF n° 243/2002 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei n° 9.430/96, na redação dada pela Lei n° 9.959/2000.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL-60. ADOÇÃO OBRIGATÓRIA. IMPORTAÇÃO DE COMPRIMIDOS A GRANEL. BLISTERIZAÇÃO. PROCESSO DE PRODUÇÃO.

O processo de blisterização e a embalagem em caixas de papelão dos medicamentos importados a granel para venda no mercado interno constitui-se em uma última etapa do processo de produção, agregando valor ao produto e vinculando a apuração do ajuste de preço de transferência ao método PRL-60, em detrimento do método PRL-20, utilizável apenas e tão somente nos casos de simples revenda da mercadoria importada.

PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Não se conhece das alegações trazidas em Contrarrazões, se a matéria foi objeto de recurso voluntário, o Colegiado *a quo* não se manifestou, e a omissão não foi objeto de embargos.

Recurso Especial do Procurador Provido e Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer os Recursos Especiais do Contribuinte e da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de

votos, em negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte e dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto, Nathalia Correia Pompeu e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, que votaram em sentido contrário nos dois recursos. O Conselheiro Luís Flávio Neto apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Adriana Gomes Rêgo, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Luís Flávio Neto, Nathalia Correia Pompeu e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício). Ausente momentaneamente a Conselheira Cristiane Silva Costa. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

FAZENDA NACIONAL e LABORATÓRIOS PFIZER LTDA recorrem a este Colegiado, por meio dos Recursos Especiais de e-fls. 1.079/1.097 e 1.317/1.345, respectivamente, contra o Acórdão nº 1302-00.915 (e-fls. 940/972), que, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário e afastou a aplicação da Instrução Normativa (IN) SRF nº 243/2002, por reconhecer a sua ilegalidade. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA IRPJ E CSLL ANO-CALENDÁRIO DE 2002 - O fato gerador de IRPJ e CSLL é o lucro real anual e conclui-se em 31-12-2002, operando-se a decadência apenas a partir de 31-12-2007.

DIVERGÊNCIA NA ADIÇÃO DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – ÔNUS DA PROVA – A autoridade fiscal analisou os suportes analíticos apresentados pela contribuinte e notou insuficiência na adição voluntária de preço de transferência por ela efetuada. A contribuinte nega esse erro, mas não traz quaisquer outros documentos ou suportes que possam infirmar os controles verificados em sede de fiscalização. O ônus da prova cabe à contribuinte que dele não se desincumbiu.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL - PRODUTOS IMPORTADOS A GRANEL - ACONDICIONAMENTO E EMBALAGEM DE ACONDICIONAMENTO dos medicamentos

importados a granel em embalagens para venda no mercado interno altera a apresentação do produto e caracteriza processo de industrialização que agrega valor ao produto final, impondo-se o ajuste no preço de transferência utilizando-se a margem de lucro de 60%, quando for adotado o método de Preço de Revenda Menos Lucro (PRL60%).

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PRL - 60% - IN SRF 243/02 ILEGALIDADE - A IN 243/02 buscou interpretar a Lei, porém excedeu seus limites ao presumir, sem autorização legal ou suporte fático, o valor agregado no Brasil por uma regra de proporcionalidade. Para não resultar em ajuste, tal valor teria que ser no mínimo custo incorrido no Brasil agregado à margem de 150% (60% do preço). As margens fixas determinadas pela Lei 9.430/96 aplicam-se apenas aos custos importados de determinadas partes ou aos respectivos preços de revenda, não aos custos ou preços de itens nacionais e nem à margem ou ao valor agregado no Brasil. A IN 243/02 não está de acordo nem com o texto ou com o contexto da Lei.

Irresignada com o acórdão supra, a Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração (e-fls. 1.022/1.031), os quais foram rejeitados em sessão de julgamento realizada em 10/10/2013, pelo Acórdão nº 1302-001.192, pelo qual o colegiado entendeu pela inexistência de alegada contradição.

Cientificada dessa última decisão, a Fazenda Nacional manejou Recurso Especial, no qual aponta divergência jurisprudencial em relação aos Acórdãos nº 1102-000.610 e nº 1401-000.848, cujas ementas estão assim redigidas na parte de interesse:

Acórdão nº 1102-000.610:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

Ementa: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a arguição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calcula 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.

Acórdão nº 1401-000.848:

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

A normatização do denominado método "PRL60", empreendida no art. 12 da IN SRF nº 243/2002, se analisada sob o prisma de

uma interpretação gramatical, lógica, finalística e sistemática se mostra em perfeita consonância com as normas veiculadas no art. 18 da Lei nº. 9.430/97, com a redação estatuída pelo art. 2º da Lei nº. 9.959/2000.

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

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

A Fazenda Nacional suscita divergência de interpretação da legislação tributária tendo em vista que o acórdão recorrido entendeu que a IN SRF nº 243/02 excedeu os limites da Lei nº 9.430/96, ao introduzir novas regras para o cálculo do preço parâmetro pelo método "Preço de Revenda menos Lucro" - PRL 60%, que a considerou ilegal. Já os acórdãos colacionados como paradigmas trazem o entendimento de que a metodologia de cálculo adotada pela IN SRF nº 243/02 não é ilegal na medida em que "a disciplina desse assunto, constante da Lei nº 9.430/1996, permitia múltiplas interpretações".

Discorre a Procuradoria acerca da legalidade da IN SRF nº 243/02 ao cuidar da forma de cálculo do preço de transferência aferido pelo método PRL 60, concluindo que a referida sistemática "apenas explicita e concretiza devidamente o objetivo do art. 18 da Lei nº 9.430/96, evitando a manipulação dos preços de transferência, através da determinação do custo dedutível máximo dos bens importados (preço-parâmetro)", que, em se tratando da "importação de bens aplicados na produção local, consiste na parcela do preço líquido de venda do bem produzido proporcional à participação do bem importado na produção".

Pede, ao final, que seja dado provimento ao recurso para reformar o acórdão recorrido, na matéria objeto da insurgência.

O recurso foi admitido por meio do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 1.131/1.134.

A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 1.143/1.174), aduzindo, em essência, o que segue:

a) que as fórmulas de cálculo do método PRL 60 da Lei nº 9.430/96 e da IN SRF nº 243/02 são divergentes;

b) que a sistemática adotada pela IN SRF nº 243/02 acarreta a majoração de tributo, uma vez que *"a alteração havida na sistemática de cálculo do PRL implica justamente na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL, tornando tais tributos mais onerosos"*;

c) que, diante da flagrante ilegalidade do cálculo do método PRL introduzido pela IN SRF nº 243/02, *"o próprio Ministério da Fazenda reconheceu a necessidade de lei para tanto, ao editar a MP 478/09 e, recentemente, a MP 563/12, convertida na Lei 12.715/12, que trouxe uma série de alterações à Lei 9.430/96"*.

Ainda em sede de contrarrazões, no que tange às multas e aos juros, a Contribuinte alegou o seguinte: a) abusividade da multa de ofício aplicada; b) impossibilidade da incidência de juros Selic sobre o principal; c) impossibilidade da incidência da Selic sobre a multa de ofício.

Ao final, requer *"seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, mantendo-se o cancelamento das exigências de IRPJ e CSL indicado por meio do acórdão nº 1302-00.915"*.

A interessada, Laboratórios Pfizer Ltda., também apresentou Recurso Especial da parte do Acórdão que lhe foi desfavorável (e-fls. 1.317/1.345). Nessa peça de defesa a divergência de interpretação da legislação tributária é suscitada em face de que o acórdão recorrido considerou que o processo de acondicionamento, *blisterização* e a aposição de marca se enquadraria no conceito legal de industrialização, pois resultariam na agregação de valor ao produto, devendo-se ele ser aplicado o método PRL 60. Já os acórdãos nº 1402-001.238 e 1301-000.995, colacionados como paradigmas, trazem o entendimento de que em tais casos seria cabível a utilização do método PRL 20, pois seriam bens não sujeitos a qualquer processo produtivo local. Referidos acórdãos paradigmas veicularam as seguintes ementas, no ponto aventado:

Acórdão nº 1402-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. REACONDICIONAMENTO. MÉTODO PRL. O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, simples reacondicionamento em embalagens apropriadas à revenda dos mesmos no Brasil.

Acórdão nº 1301-000.995:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL20. IMPORTAÇÃO DE COMPRIMIDOS A GRANEL. BLISTERIZAÇÃO. EXIGÊNCIAS PARA A COMERCIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS.

1- Conforme se verifica da análise dos elementos contidos nos autos, o simples processo de blisterização não se caracteriza como específico processo de produção a descaracterizar a possibilidade de aplicação do critério do PRL20 de que tratavam

as disposições originárias do Art. 18, inciso II, alínea d, item 2 da Lei 9.430/96.

2- Tal procedimento, conforme se verifica, é exigência para a comercialização do produto importado no mercado interno, não compreendendo, dessa forma, qualquer ato de aplicação do produto importado na produção.

As alegações de mérito da Contribuinte são, em síntese, as seguintes:

a) que todos os produtos objeto da autuação pelo Fisco "*foram importados e revendidos pela Recorrente sem que fossem submetidos a quaisquer processos produtivos ou de industrialização, mas tão somente a meros procedimentos de condicionamento*". Dessa forma, "*não se trata de importação de insumos ou matérias primas, mas de produtos acabados, que tão somente são condicionados em embalagens propícias para a comercialização*", devendo ser mantida a aplicação do método PRL 20;

b) que a IN SRF nº 243/02 é ilegal ao apresentar sua "*própria definição de quais bens importados de partes vinculadas deveriam sujeitar-se ao método PRL 20 e quais deveriam sujeitar-se ao PRL 60*". Aduz que, diferentemente da IN SRF nº 243/02, o artigo 18 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu que "*o método PRL 60 deverá ser obrigatório não quando se verificar qualquer tipo de agregação de valor aos bens importados (...), mas sim quando os bens importados forem aplicados à produção de outro bem*";

c) com relação à aposição de selos de segurança e marcas distintivas em produtos farmacêutico, embora admita que "*não há como se negar que se agrega valor*", afirma que "*o conceito de 'agregação de valor' não está previsto na lei*" Ademais, indica que "*todo produto final importado acaba por ter, em algum nível, agregação de valor no Brasil, o que ocorre até mesmo para que seja autorizada sua comercialização no País*".

Apresenta, ainda, outras razões de defesa, relativas a (i) ilegalidade da IN SRF nº 243/02 em relação à fixação do PRL 20; (ii) conceito de produção; (iii) abusividade da multa de ofício aplicada; (iv) a impossibilidade da incidência de juros Selic sobre o valor principal; (v) impossibilidade da incidência da Selic sobre a multa de ofício.

Ao final, a Contribuinte requer seja "*integralmente acolhido o presente Recurso Especial, com o integral cancelamento dos ajustes tributáveis, recomposição dos saldos de prejuízos fiscais e base negativa de CSL, e o conseqüente arquivamento do presente processo administrativo fiscal*".

O Recurso Especial foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 1.647/1.655, **exclusivamente em relação aos temas para os quais foi demonstrada a divergência suscitada**, relacionados à aplicação do método PRL 20 a bens sujeitos a mero condicionamento, *blisterização* ou oposição de marca, no lugar do método PRL 60.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 1.657/1.671), discorrendo acerca da aplicabilidade do PRL 60 na hipótese de bem submetido à produção local. Aduz, em síntese, que, no caso em tela, "*os bens importados sujeitaram-se, no país, a uma última etapa de produção, que consiste no processo de blisterização e embalagem*", a qual "*representa agregação de valor ao produto*". De acordo com a Fazenda, "*a legislação de preços de transferência não faz referência à submissão das mercadorias importadas a um processo de industrialização, mas sim à sua aplicação a uma fase de produção local*", que

seria caracterizada, "*principalmente, pela adição de novos elementos (corpóreos ou incorpóreos) que a ele se somam, agregando-lhe valor*".

Ainda em sede de contrarrazões, a Fazenda Nacional traça distinção entre o processo de *blisterização* e embalagem e o mero acondicionamento ou reacondicionamento definidos no artigo 4º, IV, do RIPI/98; trata acerca de entendimentos consignados nas Soluções de Consulta COSIT 5/2006 e 22/2008; e afirma que "*seja em face do valor agregado pelo processo de embalagem, seja pela evidência de que os bens importados foram submetidos a uma última etapa do processo produtivo dentro do país, é impossível, na hipótese, o cálculo dos ajustes de preços de transferência pelo PRL20*".

Por fim, requer a Fazenda Nacional seja negado provimento ao recurso especial interposto pela Contribuinte.

É o relatório.

Voto

O Recurso Especial da PFN é tempestivo, já que apresentado em 05/11/2013, quando a ciência do acórdão proferido em sede de Embargos de Declaração ocorreu em 29/10/2013 (fl. 977 - e-fls. 1.076 e ss). A divergência arguida também restou plenamente caracterizada, na comparação entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados.

Da mesma forma, o Recurso Especial apresentado pela contribuinte é tempestivo, tendo-se em conta que a interessada foi cientificada do Recurso Especial da PFN e do respectivo Despacho de Admissibilidade, em 24/04/2015 (e-fl. 1.140/1.141), apresentando seu Recurso Especial em 12/05/2015 (e-fls. 1.317/1.345). Aqui, também, a divergência invocada restou demonstrada.

A PFN traz para discussão a temática da legalidade da IN SRF nº 243, de 2002, em oposição ao que decidiu a maior parte do colegiado *a quo*, que afastou a aplicação da referida IN por entender que, pretendendo interpretar o comando legal que rege o tema, o normativo extrapolou, propondo um conceito de "valor agregado" que teria ido além daquele prescrito pelo próprio comando legal que pretendeu interpretar.

De outro giro, a contribuinte devolve para análise a aplicação, ao caso, do método PRL 20, no lugar do PRL 60 adotado pela fiscalização, por entender que o mero acondicionamento do produto importado a granel não implica em industrialização por não transformar o produto final importado.

Assim, neste voto, ambos os Recursos Especiais, da PNF e da interessada LABORATÓRIOS PFIZER LTDA., serão apreciados conjuntamente, uma vez que os assuntos devolvidos correlacionam-se e limitam-se à aplicabilidade do método PRL-20 ou do método PRL-60 ao caso tratado e a legalidade ou ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002.

Em relação ao recurso da Fazenda, entendo que assiste-lhe razão porque não vislumbro a ilegalidade na referida IN. É que sejam as interpretações trazidas pela contribuinte, sejam as previstas em atos normativos editados pela Receita Federal, dentre eles a IN SRF nº 243, de 2002, representam expressões matemáticas resultantes da interpretação feita pelo aplicador da lei, relativamente às disposições do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, a leitura que a contribuinte faz do que dispõe o art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, nada mais é do que a sua interpretação dada ao comando, que representa uma dentre outras tantas possíveis, restando saber se essa sua interpretação traduz, efetivamente, o que desejou a Lei: que o **preço parâmetro**, obtido a partir de estabelecimento de métodos matemáticos, **seja aquele igual ao custo incorrido sem artificialismo**, não majorado por renda indevidamente transferida ao exterior, conforme se pode depreender da própria exposição de motivos da Lei:

As normas contidas nos artigos 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com as regras adotadas da OCDE. São propostas normas que possibilitem o controle dos denominados “Preços de Transferência”, de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o Exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no Exterior. De qualquer maneira, há que se considerar que o modelo preconizado pela OCDE trata de diretrizes, sem o condão de retirar a autonomia que cada país tem para dispor sobre a matéria em seu ordenamento jurídico.

Mas, analisando a leitura que a Contribuinte faz da lei em suas contrarrazões, tem-se que ela defende que:

i) a margem de lucro de 60% deveria ser aplicada sobre o preço líquido de venda total e não sobre o valor da participação do bem importado sobre o preço líquido de venda; e

ii) que o desconto do valor agregado deveria ser da margem de lucro e não do preço líquido de venda.

Afirma, ainda, que “as duas etapas” de cálculo da IN SRF nº 243, de 2002, “obrigam que a lucratividade total do processo industrial seja de 60%”, ferindo a intenção do legislador.

Pois bem, no que diz respeito à proporcionalização trazida pela IN, não vislumbro qualquer ofensa ou extrapolação legal; pelo contrário, ela permite “isolar” o efeito do insumo importado, no custo, em relação a outros insumos que não foram importados de pessoas jurídicas vinculadas.

Ora, se o que se quer avaliar é se o insumo importado de pessoa ligada foi ou não majorado, no cômputo do custo, nada mais alinhado à intenção do legislador do que comparar o “efeito” do custo desse insumo sobre o custo total.

Passando-se às fórmulas matemáticas que traduzem a interpretação da aludida IN, é possível verificar que, ao contrário do que aduzido pela contribuinte, sequer houve majoração de base de cálculo. Isso porque:

i) se o limite de dedutibilidade que é o preço parâmetro, ora chamado de PP é **igual ao Preço Líquido de Venda (PLV) deduzido da Margem de Lucro de 60%**, tem-se:

PP = PLV – Margem de Lucro de 60%, que pode ser simplificada (abstraindo-se, por enquanto, a discussão do valor agregado), já que a margem de lucro é um percentual sobre a o PLV, nos seguintes termos:

$$PP = PLV - 0,6PLV = 0,4 PLV$$

ii) se a IN determina que se proporcionalize os custos dos insumos importados (CI), em relação ao custo total (CT), tem-se

$$PP = (CI/CT) X 0,4 x PLV$$

Se todos os insumos forem importados, CI/CT =1, o que significa dizer que nada foi alterado e mais: que atingiu-se exatamente a *mens legis*, ou seja, o preço-parâmetro foi calculado sobre todas as operações com pessoas vinculadas.

Indo-se para o outro extremo, que seria uma quantidade mínima de insumos terem sido importados de pessoas vinculadas, o CI/CT será um valor bem pequeno, o que refletirá em uma redução no valor final do preço parâmetro. Mas entendimento diferente é que estaria equivocado, pois se não houvesse essa proporcionalização, o PP estaria “contaminado” com o custo dos insumos que foram agregados no Brasil, e não é isso, como já dito, que os ajustes de preço de transferência buscam.

Aliás, cumpre verificar que a referida e questionada proporcionalização até prescinde de ato normativo porque se a lei diz o preço parâmetro é determinado pela aplicação de uma margem de lucro sobre o preço de revenda do produto importado e, se não existe preço de revenda específico sobre esse produto importado, mas sim sobre um outro produto que foi produzido utilizando-se esse produto importado, a única forma possível para se calcular o “preço de revenda do produto importado”, é proporcionalizando o preço de revenda total do produto produzido e, para tanto, é preciso usar o critério da relação de custos.

Em relação ao desconto do valor agregado, também não se pode dizer que a interpretação dada pela IN SRF nº 243, de 2002, extrapola ou fere a lei, pois, o entendimento da IN é o de que o valor agregado no Brasil tem que ser excluído do preço parâmetro porque, mais uma vez, o objetivo dos ajustes é neutralizar eventuais majorações de custos e despesas em operações com pessoas vinculadas, no caso, na importação.

É reconhecido que o ato legal padeceu da boa técnica legislativa, tanto que, na Exposição de Motivos da MP nº 478/2009, trazida pela recorrente em seu recurso, porém interpretada por ela, equivocadamente, como um reconhecimento da ilegalidade da IN, o então Advogado-Geral da União, justifica as alterações trazida pela medida provisória como sendo com o intuito de reduzir a litigiosidade que a lei, e não a IN, causava. Assim, a tentativa de colocar em lei o texto da IN, não é um reconhecimento de ilegalidade na IN, mas sim uma forma de deixar a interpretação da lei menos susceptível a discussões judiciais ou mesmo no contencioso administrativo.

Mas é preciso deixar claro que a interpretação da lei buscada pela contribuinte, em que pese não evidenciar problemas de técnica legislativa, resulta em considerar que a lei trouxe um erro gramatical, senão vejamos:

i) o texto da lei, mais uma vez reproduzido, porém com destaques é:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

[...]

*II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, **diminuídos**:*

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

*1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após **deduzidos os valores** referidos nas alíneas anteriores **e do** valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)*

ii) para deduzir, como quer a Contribuinte, o valor agregado da margem de lucro, ter-se-ia que admitir que a redação da lei seria: “ e o valor agregado no País”. Porém a redação é “e do valor agregado no País”.

Portanto, de qualquer forma, é de se reconhecer que o texto não estava bem escrito. Mas, o fato é que esta interpretação buscada pela Contribuinte representaria mais uma distorção no que se pretende com os ajustes do preço de transferência, conforme se demonstra pela fórmula matemática que representa o que ela entende:

$$PP = PLV - 0,6 (PLV - VA) = PLV - 0,6PLV + 0,6VA = 0,4PLV + 0,6VA$$

Ou seja, o preço parâmetro seria 40% do preço líquido de venda **acrescido** de 60% do valor agregado. Assim, se o sujeito passivo agregasse muito valor ao produto no Brasil, o preço parâmetro poderia ser influenciado por esses valores, o que não tem a menor lógica, se o que se quer avaliar é justamente a influência dos valores transacionados com o exterior, em operações com pessoas vinculadas. Ora, mais uma vez, é óbvio que a intenção do legislador só pode ser buscada se se excluir o que foi agregado no país do preço parâmetro para que não haja a influência desses valores no limite de dedutibilidade; e isso só ocorre se a fórmula for, tal como preceitua a IN:

$$PP = PLV - 0,6PL - 0,6VA$$

Neste sentido, esta CSRF já decidiu conforme diversos acórdãos que, a título de exemplo, cito o de nº 9101-002.321, de 3 de maio de 2016, da lavra do Cons. André Mendes de Moura, o acórdão 9101-002.175, de 27 de fevereiro de 2016, da lavra do Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão. No âmbito das turmas ordinárias, faço destaques ao acórdão nº 1302-001.164, de 10 de setembro de 2013, da lavra do ex-conselheiro Eduardo de Andrade, que, de

uma forma bastante exaustiva, fazendo uso inclusive de gráficos, demonstra a legalidade da IN ora guerreada.

No âmbito dos tribunais, a Fazenda Nacional colaciona em seu recurso posicionamentos recentes de Tribunais Regionais decidindo, de forma unânime, pela legalidade da mencionada IN, que considero oportuno transcrever:

TRF 3 - Processo nº 2003.61.00.017381-4/SP:

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

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

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

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

4. Apelação improvida.

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

TRF 3 - Processo nº 2003.61.00.006125-8/SP:

TRIBUTÁRIO - TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO-PRL-60 - APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL - EXERCÍCIO DE 2002 - LEIS NºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF NºS. 32/2001 E 243/2002 - PREÇO PARÂMETRO - MARGEM DE LUCRO - VALOR AGREGADO - LEGALIDADE - INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS - DEPÓSITOS JUDICIAIS.

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

2. A apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL, segundo o Método do Preço de Revenda

menos Lucro - PRL, era disciplinada pelo art. 18, II e suas alíneas, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF nº 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF nº 243/2002.

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

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

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

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

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

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

(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 1/9/2011. Grifos nossos)

Portanto, tanto a proporcionalização quanto a exclusão do valor agregado para cálculo do preço parâmetro nos termos preceituados pela IN foram necessários para se atingir a finalidade da norma que é “evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o Exterior, mediante a manipulação de preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas”, descabendo se falar, inclusive, que a IN obrigou que a lucratividade total do processo fosse de 60%, pois, o que ela fez foi excluir os efeitos dos valores agregados no Brasil, vez que o que estava sob análise eram os preços dos produtos praticados com as pessoas vinculadas no Exterior.

É preciso também deixar claro que não é a IN que fixou a margem de lucro de 60%, mas sim, a lei. Assim, descabido também o argumento de que a IN não funciona como instrumento de controle de preços se o contribuinte, de boa-fé, praticar uma margem de lucro de 60%.

Em face de todos esses argumentos, concluo que a IN não majorou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas apenas lhe conferiu uma interpretação conforme a lei de ajustes de preço de transferência, sendo, portanto, legal.

Em relação ao recurso da Contribuinte, no que diz respeito à aplicação do método PRL 20 ao caso concreto, como pleiteia a Recorrente, considero importante iniciar por registrar que se trata de contribuinte que importa medicamentos em forma de comprimidos, que chegam ao país à granel e, por força da legislação brasileira, se obriga a acondicionar o produto antes de revendê-lo localmente, em blisters e caixas de papelão. As caixas de remédio ainda são adicionadas as respectivas bulas.

A recorrente, para efeito de apurar eventual ajuste de preços de transferência, aplica aos produtos que importa o método PRL-20, enquanto que a fiscalização entende ser obrigatória a adoção do método PRL-60. O art. 18 da Lei nº 9.430/96 define o método PRL como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos de alguns valores, dentre eles, a margem de lucro, presumida em 60% **na hipótese de bens aplicados à produção**. No caso de **simples revenda** das mercadorias, estabelece a lei que essa presunção é de 20%.

A questão, assim, é determinar se a blisterização dos comprimidos, sua colocação em caixas de papelão e ulterior adição da bula **consiste em mais uma etapa do processo produtivo**, como defende a Fazenda Nacional, ou se se trata de mero acondicionamento uniforme em quantidades usadas para fins terapêuticos, sem que haja qualquer processo de transformação ou alteração de suas características originais, **não configurando produção**, como entende a contribuinte.

A respeito desse assunto, já me manifestei recentemente por ocasião do acórdão nº 9101-002.198, de 2 de fevereiro de 2016, nos seguintes termos:

“(…) Processo produtivo, em sentido lato, nada mais é do que a combinação de fatores de produção que proporciona a obtenção de um dado produto final. Num processo produtivo são incorporados fatores que, após sua transformação, levam a um produto final (ou acabado). Saliento que esses conceitos estão à disposição em qualquer manual de engenharia de produção ou de administração de produção, com pequenas alterações nos seus termos.

*Aprofundando um pouco a temática e me socorrendo na melhor doutrina, posso dizer que “Processo é qualquer atividade que recebe uma entrada (input), agrega-lhe valor e gera uma saída (output) para um cliente interno ou externo, fazendo uso dos recursos da organização para gerar resultados concretos” (HARRINGTON, H. J. **Aperfeiçoando processos empresariais**. São Paulo: Makron Books, 1993, p.10).*

*Por sua vez, Hammer e Champy (HAMMER, Michael; CHAMPY, James. **Reengineering the Corporation**. New York; HarperBusiness, 1994, p. 2), afirmam que “um processo é um grupo de atividades realizadas numa sequência lógica com o objetivo de produzir um bem ou um serviço que tem valor para um grupo específico de clientes”.*

*Com efeito, o conceito de produção equivale ao de fabricação ou industrialização. Já o conceito de industrialização, de longa data, está consignado no Regulamento do IPI, encontrando seu fundamento nas Leis nº 5.172/1966 (CTN) e nº 4.502/1964. Segundo esse conceito, utilizado aqui de forma subsidiária, industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, entre elas a que importe em **alterar a apresentação do produto pela colocação da embalagem**, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento). É o que dispõe o art. 4º do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010 que revogou o Decreto nº 4.502/2002), verbis:*

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

(...)

IV a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

(...)

Dos conceitos apontados, extrai-se que no processo produtivo, ou “produção”, alguns elementos são essenciais: combinação de fatores de produção (capital, trabalho, instrumentos de produção etc.), entradas e saídas (produto final), numa seqüência lógica, e agregação de valor.”

No caso em apreço, a contribuinte importa o produto à granel e, localmente, o embala em blísteres e caixas de papelão, sem o que não poderia comercializá-lo, por força da legislação sanitária brasileira. Ora, se o seu produto só pode ser vendido se for devidamente embalado, **resta óbvio que não estamos falando de simples revenda** e, por conseguinte, que o procedimento de blisterização e a colocação em caixas de papelão dos comprimidos fazem parte do processo produtivo, constituindo uma última etapa da produção, antes de ser entregue ao respectivo departamento comercial.

Blíster é o nome da embalagem em formato de cartela, composta por um cartão ou filme plástico que serve de base para a fixação do produto dentro de uma bolha plástica (o blister) normalmente com o formato dos contornos do produto. Essa bolha é moldada pelos processos de “*Vacuum Forming*” ou Termoformagem, utilizando-se de filmes plásticos de PVC ou PET. Ou seja, não é uma operação qualquer de “mero acondicionamento”, como quer fazer supor a empresa; faz parte efetivamente de um processo, atualmente, quase que totalmente automatizado, com a utilização de mão de obra especializada para a operação e manuseio das máquinas.

Feita a blisterização, o produto ainda passa por um processo de colocação das cartelas com os comprimidos em caixas de papelão, adição da respectiva bula e aposição de selo de segurança, o que dá maior confiabilidade à mercadoria e, conseqüentemente, maior valor agregado. Só então, pode-se considerar que o produto está totalmente acabado e pronto para comercialização.

Por oportuno, destaco que a Contribuinte traz em seu recurso, item 41, referência ao Perguntas e Respostas disponibilizado no endereço virtual da RFB, por meio da qual é dito que o exclusivo acondicionamento ou reacondicionamento não implica a produção de outro bem.

Ocorre que aqui não estamos tratando de mero acondicionamento ou reacondicionamento. É feita uma etapa: justamente a blisterização.

No caso dos autos, não resta dúvida que a blisterização e o acondicionamento dos medicamentos importados à granel em embalagens de papelão, altera a apresentação do produto para venda no mercado interno, caracterizando etapa do processo de produção que agrega valor ao produto final. Evidente que após esta última etapa de produção foi agregado valor ao produto inicialmente importado.

À fl. 681, a Fiscalização observa, para comprovar que se trata de mais uma etapa de produção, que houve a geração dos seguintes custos de produção:

Do ponto de vista, do processo de produção, é fácil comprovar a agregação de valores, conforme a seguir:

- 1. Importação de comprimidos à granel (semi-acabado);**
- 2. Processo de Blisterização no Brasil (agregação de valor no Brasil):**
 - 2.1. Aquisição de imobilizado (máquinas e equipamentos) p/Blister;**
 - 2.2. Despesas de Depreciação do imobilizado;**
 - 2.3. Despesas do Seguro da Fábrica;**
 - 2.4. Despesas de Energia Elétrica;**
 - 2.5. Despesas de Manutenção;**
 - 2.6. Mão de Obra Direta e Indireta;**
 - 2.7. Blister e Papel Alumínio;**
 - 2.8. Embalagens e Bulas;**
 - 2.9. Despesas de Combustíveis;**
 - 2.10. Outras Despesas Gerais, etc.**

Como pudemos observar, o processo de blisterização, implicou em agregação de valor ao produto semi-acabado importado.

Além disso, a Fiscalização observou que a contribuinte importou um produto semi-acabado, que foi o Citalor/Lipitor comprimidos, código de entrada nos estoques 022065, e deu saída a quatro produtos acabados:

- a) código 117102 : Lipitor 10 mg x 10 cps (caixa com 10 comprimidos)
- b) código 102164 : Citalor 10 mg x 30 cps (caixa com 30 comprimidos)
- c) código 102156 : Citalor 10 mg x 10 cps (caixa com 10 comprimidos)
- d) código 117110: Lipitor 10 mg x 30 cps (caixa com 30 comprimidos).

Logo, houve agregação de valor no Brasil, e, por conseguinte, **não se trata de mera revenda dos produtos na forma como foram importados, sendo inaplicável o método PRL-20**, haja vista o disposto no art. 18, inc. II, alínea "d", itens 1 e 2, da Lei nº 9.430/96, que, mais uma vez, abaixo reproduzo:

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:

(...)

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. (Negritei)

E é por essa razão que não se aplica ao presente caso, a Solução de Consulta Cosit nº 9, de 2003, trazida pela Recorrente. Aplica-se, sim, ao caso, a Solução de Consulta Cosit nº 5, de 2006, publicada no DOU de 12/09/2006, que ora transcrevo a ementa:

EMENTA: A pessoa jurídica, sujeita aos controles de preços de transferência, que importa bens de vinculadas e procede, previamente à sua comercialização no País, à aposição da marca, bem assim ao acondicionamento e rotulagem, voltados ao atendimento de determinações legais brasileiras, deve, acaso opte por calcular o preço parâmetro com base no método Preço de Revenda menos Lucro (PRL), utilizar a metodologia atinente à margem de sessenta por cento, uma vez que as atividades por ela empreendidas representam agregação de valor aos bens. DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 19, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 12, IV, "b" da Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002.

Bem como transcrevo o seguinte trecho:

17. Tal qual se depreende das informações prestadas pela própria Consulente, realiza ela, previamente à comercialização do bem importado, à sua embalagem, em forma de cartuchos, bem assim à inserção de bulas que o individualize dos demais

medicamentos comercializados no mercado brasileiro, conforme determinações exaradas pela Anvisa, o que acaba por acarretar agregação de valor, para fins da legislação de preços de transferência, uma vez que:

17.1 a realização do procedimento de embalagem do plasma sanguíneo em conformidade às exigências técnicas impostas pelo órgão especializado (Anvisa) acaba por agregar-lhe confiabilidade, e, em consequência, acaba por propiciar, de per si, a possibilidade de majoração do preço pelo qual é ele, posteriormente, comercializado no mercado;

17.2 a inserção de bulas que individualizam o bem importado nas quais conste o nome da pessoa jurídica que a embala, o que acaba por agregar valor intangível ao plasma sanguíneo por ela importado, dada a confiabilidade que o nome comercial (...)

Assim, entendo correto o método utilizado pela Fiscalização, bem como os cálculos adotados pela IN.

Quanto aos juros de mora cobrados sobre a multa de ofício, é importante destacar que a contribuinte questionou a matéria em seu recurso voluntário, porém nem o voto vencido, nem o voto vencedor se manifestaram sobre a matéria, e a contribuinte não opôs Embargos de Declaração. Assim, a matéria não foi enfrentada pelo colegiado *a quo*, em que pese o lançamento ter sido mantido em parte, havendo precluído o direito de a contribuinte suscitar perante este colegiado.

Ante todo o exposto, voto no sentido de:

1) DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, reconhecendo a legalidade da IN SRF nº 243, de 2002; e

2) NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da contribuinte, reconhecendo ser devida a adoção do método PRL-60 ao presente caso.

É como voto.

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Declaração de Voto

Luís Flávio Neto, Conselheiro.

Na reunião de agosto de 2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (doravante “CSRF”) analisou os recursos especiais interpostos por **LABORATÓRIOS PFIZER LTDA** (doravante “**PFIZER**” ou “**contribuinte**”) e pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**”), no processo n. 16561.000185/2007-11. Em tal recurso, a contribuinte requer a reforma do acórdão n. 1302-00.915 (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA IRPJ E CSLL ANO-CALENDÁRIO DE 2002 - O fato gerador de IRPJ e CSLL é o lucro real anual e conclui-se em 31-12-2002, operando-se a decadência apenas a partir de 31-12-2007.

DIVERGÊNCIA NA ADIÇÃO DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – ÔNUS DA PROVA – A autoridade fiscal analisou os suportes analíticos apresentados pela contribuinte e notou insuficiência na adição voluntária de preço de transferência por ela efetuada. A contribuinte nega esse erro, mas não traz quaisquer outros documentos ou suportes que possam infirmar os controles verificados em sede de fiscalização. O ônus da prova cabe à contribuinte que dele não se desincumbiu.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL - PRODUTOS IMPORTADOS A GRANEL - ACONDICIONAMENTO E EMBALAGEM - O acondicionamento dos medicamentos importados a granel em embalagens para venda no mercado interno altera a apresentação do produto e caracteriza processo de industrialização que agrega valor ao produto final, impondo-se o ajuste no preço de transferência utilizando-se a margem de lucro de 60%, quando for adotado o método de Preço de Revenda Menos Lucro (PRL60%).

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PRL - 60% - IN SRF 243/02 ILEGALIDADE - A IN 243/02 buscou interpretar a Lei, porém excedeu seus limites ao presumir, sem autorização legal ou suporte fático, o valor agregado no Brasil por uma regra de proporcionalidade. Para não resultar em ajuste, tal valor teria que ser no mínimo custo incorrido no Brasil agregado à margem de 150% (60% do preço). As margens fixas determinadas pela Lei 9.430/96 aplicam-se apenas aos custos importados de determinadas partes ou aos respectivos preços de revenda, não aos custos ou preços de itens nacionais e nem à margem ou ao

valor agregado no Brasil. A IN 243/02 não está de acordo nem com o texto ou com o contexto da Lei.

No julgamento do recurso especial interposto pela contribuinte, a CSRF, por maioria de votos, decidiu manter o acórdão da *Turma a quo* em sua integralidade.

Nesta **declaração de voto**, *permissa vênia*, apresento os fundamentos que me fizeram votar no sentido de:

(i) **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial interposto pela PFN, por compreender que a cobrança tributária em questão ofende as normas que tutelam a matéria, tendo em vista que a fórmula indicada pela IN 243/2002 descumpra com o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000. Tais fundamentos serão organizados do seguinte modo;

(ii) **DAR PROVIMENTO** ao recurso especial interposto pelo contribuinte, por compreender que a cobrança tributária em questão ofende normas jurídicas que tutelam a matéria, em especial aquelas que decorrem do art. 18, II, “d”, “1” e “2”, da Lei n. 9.430/96, na redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00.

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 de transferência* determinará um *ajuste* na base de cálculo do IRPJ e da CSL, de forma a se adicionar a parcela excedente (\$15,00) e, assim, acrescer a base tributável e conseqüentemente aumentar o montante dos tributos devidos. O *preço parâmetro*, nesse exemplo, corresponde ao limite da dedutibilidade do custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada.

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

A matriz legal da legislação brasileira dos *preços de transferência* é a Lei n. 9.430/96, com as sucessivas alterações que lhe foram realizadas. Nela estão contemplados os diferentes *métodos* de controle dos *preços de transferência*, que consistem em fórmulas e regras

para a determinação se deve ou não ser realizado *ajustes* na base de cálculo do IRPJ e da CSL e, ainda, de quanto seria o referido ajuste.

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

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

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;***

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

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) da margem de lucro de:***

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

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

Na sequência, foi editada pela Secretaria da Receita Federal (doravante “SRF”) a IN 113/2000, que dispunha “sobre as hipóteses de utilização do Método do Preço de Revenda menos Lucro”. Em 2001, foi editada a IN 32, que incorporou os enunciados da IN 113/2000 ao indicar a adoção da seguinte fórmula para o cálculo do PRL 60, com especial destaque à parte em negrito:

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread,

proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL)

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada

pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de

aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir:

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

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

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

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

e

1. (revogado);

2. (revogado);

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

(...)

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

FONTE PRIMÁRIA: Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000	FONTE SECUNDÁRIA: IN 32/2001	FONTE SECUNDÁRIA: IN 243/2002
II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL definido como a média	§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação	§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados

<p>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>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>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. 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 length*.
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, portanto, 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, 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 SCHOUERI¹, 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 MONGUILOD², *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

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no Direito tributário brasileiro. São Paulo : Dialética, 2006, p. 169.

² GALHARDO, Luciana Rosanova; MONGUILOD, Ana Carolina. A ilegalidade do mecanismo de aplicação do método PRL sob a IN 243/02, *in* Manual dos Preços de Transferência – celebração dos 10 anos de vigência da lei. São Paulo : MP, 2007, p. 241.

sistemática da IN 243/02 será menor, resultando em maior risco de ajustes nos lucros tributáveis da empresa brasileira, tendo em vista o provável excesso de preço pago no exterior”.

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

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

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

Sob uma perspectiva formalística³, as referidas espécies normativas podem ser organizadas em *fontes primárias*⁴ e *fontes secundárias*⁵ do Direito tributário.

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

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

Note-se que não parece haver dúvida quanto à função limitada e secundária das Instruções Normativas. 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

³ As fontes do Direito tributário podem também ser observada por uma perspectiva material, a qual não contribui imediatamente para o tema em análise.

⁴ Em especial: Constituição Federal, Lei Complementar, Lei Ordinária, Medida Provisória, Tratados Internacionais, Decreto legislativo, Decreto (casos especiais), Convênio, Resolução.

⁵ Em especial: Decreto regulamentar, Instruções Normativas, Portarias, Normas complementares.

apenas a fórmula indicada pela IN 32/2001 seria compatível com o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00.

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

A discordância em questão exige o enfrentamento das seguintes questões:

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

3.1. 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 conceitos⁶. 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 CARRAZZA⁷, 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.

⁶ Nesse sentido, vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo : Saraiva, 2012, p. 290 e seg.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional. São Paulo : Ed. Malheiros, 2003, p. 425. “As competências tributárias são indelegáveis. Cada pessoa política recebeu da Constituição a sua, mas não a pode renunciar, nem delegar a terceiros. É livre, até, para deixar de exercita-la; não lhe é dado, porém, permitir, mesmo que por meio de lei, que terceira pessoa a encampe.” Assinado digitalmente em 09/09/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

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

Uma observação é necessária por *dever de ofício*: ainda que a assertiva do parágrafo anterior possa ser incontestada, caso o legislador ordinário descumpra o seu dever e delegue a sua competência à administração fiscal para a eleição dos elementos da base de cálculo do IRPJ e da CSL, em tese, os julgadores do CARF, por força regimental, poderiam vir a ser constrangidos ao acatamento dessa lei ordinária e ao cumprimento da norma infralegal, editada diretamente pelo fisco. Ocorre que o RICARF⁸ reserva ao Poder Judiciário reconhecer inconstitucionalidades.

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

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

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

3.1.1. 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**

⁸ 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”

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 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 I 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”⁹. 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 SCHOUERI¹⁰ leciona, *in verbis*:

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

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

- não há decisão expressa ou mesmo implícita do legislador ordinário para que a SRF procurasse arquitetar uma fórmula “melhor” do aquela que se compreende imediatamente do texto legal;
- a interpretação sustentada, que daria suporte à IN 243/2002, parte de uma construção argumentativa complexa, que por si só coloca em dúvida a sua correção;
- os limites da IN 243/2002 estão adstritos à regulamentação administrativa da aplicação do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, para torná-lo mais operacional, possibilitar uma mais palatável inteligência pelos agentes fiscais, esclarecer à sociedade interpretações específicas e, assim, dotar a norma legal de maior eficácia social. Qualquer previsão presente na IN 243/2002 que conduza ao incremento de ônus tributário, que não decorra da precedente decisão do legislador ordinário, devem ser desconsideradas.

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

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

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

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

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

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

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

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

Ocorre que a Instrução Normativa deveria assumir tão somente a função de tornar mais operacional a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, possibilitar uma mais palatável inteligência pelos agentes fiscais e dotar a norma legal de maior eficácia social. Diante do monopólio reservado ao legislador ordinário para a decisão quanto à fórmula que deve ser adotada para o método PRL-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

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

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

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

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

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

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

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. LEI. NORMAS COMPLEMENTARES. As normas postas pelo executivo para operacionalizar ou interpretar lei devem estar dentro do que a lei propõe e ser com ela compatível. FÓRMULAS PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL 60%. LEI Nº 9.430. IN SRF Nº32. IN SRF Nº243. A IN SRF nº 32, de 2001, propõe fórmula idêntica a posta pela lei no 9.430, de 1996. A IN SRF nº 243, de 2002,

desborda da lei, pois utiliza fórmula diferente da prevista na lei, inclusive mencionando variáveis não cogitadas pela lei. LANÇAMENTO. IN SRF Nº 243. Os ajustes feitos com base na fórmula estabelecida na IN SRF nº 243, de 2002, que sejam maiores do que o determinado pela fórmula prevista na lei, não têm base legal e devem ser cancelados.

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

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

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2007 RECURSO DE OFÍCIO. EXONERAÇÕES PROCEDENTES. Não é digna de reparo a decisão que, amparada por diligência fiscal efetuada pela própria autoridade autuante, acolhe argumento da contribuinte acerca da ocorrência de erro de fato no fornecimento de dados utilizados na determinação da matéria tributável, e, por meio de controles internos, apura que parte das exigências formalizadas já são objeto de outro feito administrativo, caracterizando, assim, duplicidade de lançamento. RECURSO VOLUNTÁRIO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ILEGALIDADE DA IN SRF 243/2002. Restando reconhecida a ilegalidade das disposições da IN SRF 243/2002, especificamente no que se refere aos critérios por ela indicados para a quantificação do preço-parâmetro e os 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-60¹¹. Cite-se, por exemplo, GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JR.¹², *in verbis*:

¹¹ 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. E DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 09/09/20

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹² MOREIRA JR., Gilberto de Castro. Método do preço de revenda menos lucro no caso de agregação de valor no país. Confronto entre a Lei n. 9.430/1996 e a Instrução Normativa n. 243/2002, in Tributos e Preços de Transferência, 3º Volume, São Paulo: Dialética, 2009, p. 105.

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

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

(...)

Art. 78. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

(...)

§ 1. Os arts. 48 e 50 entram em vigor em 1 de janeiro de 2013.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

63. Como algumas das alterações introduzidas pelos arts. 38 e 40 da Medida Provisória podem implicar em aumento do tributo,

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

Assim, se a Lei n. 12.715/2012 apresenta alguma eficácia interpretativa, seria a de esclarecer que a fórmula adotada pela IN 243/2002 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 **2002**, não sendo de forma alguma aplicáveis as normas da Lei n. 12.715/2012, o que atentaria contra o *princípio da irretroatividade da lei tributária*.

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

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

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

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

Nesse ponto, é importante fazer referência à seguinte passagem do estudo de LUÍS EDUARDO SCHOUEI¹³, 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. PLR-20: a blisterização como etapa obrigatória para a revenda dos medicamentos importados e o controle dos preços de transferência.

O recurso especial interposto pelo contribuinte trata da aplicação do método PLR-20 para a atividade desempenhada, qual seja, a *blisterização* de medicamentos importados a granel.

À época dos fatos atinentes ao presente caso (2002), a Lei 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, apresentava os seguintes enunciados prescritivos:

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:

(...)

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**.

O legislador prescreveu, então, duas margens para o cálculo do PRL: uma mais elevada, de 60%, exclusivamente para “hipótese de bens importados aplicados à produção” (doravante “**PRL-60**”), e outra mais branda, de 20%, aplicável a todas as demais hipóteses (doravante “**PRL-20**”).

No caso dos autos, a contribuinte importou comprimidos de medicamento fornecidos por empresa que lhe era relacionada, submetendo-se, portanto, à legislação de preços de transferência. O medicamento foi adquirido pronto e acabado para o consumo, “*a granel*”.

No Brasil, cumprindo com as exigências das agências reguladoras nacionais, que vedam a venda de medicamento ao consumidor a modalidade “*a granel*”, a contribuinte realizou a “*blisterização*” e embalagem dos comprimidos, que consistiu no acondicionamento dos comprimidos em “*blisters*” e caixas de papelão.

O núcleo do presente recurso especial consiste, portanto, em saber se a **reunião em pequenas quantidades e acondicionamento** de comprimidos que foram importados prontos e acabados de uma parte relacionada, nos termos do art. 18 da Lei n. 9.430/96, faz com que tais medicamentos sejam considerados “**bens importados aplicados à produção**”. Em outras palavras, é necessário compreender se tal conduta configura a *produção*, à qual deve ser aplicada a margem de 60% para o cálculo do PRL, por ser situação particular a todas as “demais hipóteses” às quais se aplicariam a margem de 20%.

A investigação quanto ao sentido da “produção” e “aplicação” de bens importados, para o controle dos preços de transferência estabelecido pelo art. 18, II, “d”, “1” e “2”, da Lei n. 9.430/96, pode ser conduzida ao menos por duas vertentes: *i) pela tomada em empréstimo dos significados tradicionais das expressões na legislação aplicável ao IPI; ii) pela construção de sentido a partir da Lei n. 9.430/96 e dos propósitos da legislação de preços de transferência.*

É controvertida a tomada em empréstimo da legislação aplicável ao IPI para a interpretação da expressão “*bens importados aplicados à produção*”, contida no art. 18 da Lei n. 9.430/96. Não se trata apenas de tributos diversos, como também é muito distinto o contexto e a finalidade com que leva à escolha dos termos utilizados em seus enunciados prescritivos.

De início, sequer para fins de IPI é possível equiparar o termo “**produção**”, inserto no art. 18 da Lei n. 9430/96, ao termo “**industrialização**”. Ocorre que, no âmbito do IPI, “**industrialização**” é gênero do qual “produção” e “acondicionamento” ou “**reacondicionamento**” são espécies. Ou seja, “**industrializar**” é mais amplo que “produzir”, não

podendo ser equiparados tais termos. Por sua vez, “produzir” e “acondicionar” são espécies distintas do gênero “industrializar” precisamente devido às características que as distinguem e, portanto, não se confundem.

É fundamental observar o art. 4 do Regulamento do IPI:

*Art. 4º Caracteriza **industrialização** qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:*

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

De fato, a *produção*, para os propósitos do Regulamento do IPI, é melhor descrita no inciso II do art. 4º, como a conduta que, “exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova”, de forma a ocorrer “transformação”. Por sua vez, “acondicionamento” ou “reacondicionamento” também são espécies do gênero industrialização, reguladas no inciso II do referido art. 4º, mas que não se confundem com *produção* ou *transformação*. Trata-se de conduta “que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria”.

A questão é conhecida pela doutrina. LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹⁴ identifica a referida “produção” como “aquela etapa depois da qual o produto sofre tamanha mudança, que já não mais é possível dizer que se trata daquele mesmo produto”, que mais se aproxima da “transformação” referida na legislação do IPI. E conclui o referido professor:

“7.2.4.5.3. Tal não é o caso de processos de beneficiamento, acondicionamento e reacondicionamento. Na montagem, pode ser possível fazer referência a um todo, sem que se mencionem

as partes. Estas, entretanto, são plenamente localizáveis e individualizáveis, caracterizando, à toda prova, uma revenda.”

Dessa forma, caso se recorra ao Regulamento do IPI como fonte de sentido para a expressão *bens importados aplicados à produção*”, contida no art. 18 da Lei n. 9.430/96, apenas uma conclusão seria possível: a *blisterização* realizada pela contribuinte dos comprimidos importados *a granel* seria considerada *industrialização por acondicionamento*, mas não *produção* ou *transformação*. Por consequência, então, dever-se-ia aplicar o art. 18, “d”, “2” da Lei 9.430/96, que estabelece a margem de 20%.

Embora o caso concreto possa ser solucionado desse modo, não se pode deixar de registrar que esse expediente interpretativo não é hábil para a solução de todas as situações. Ocorre que significado da expressão “bens importados aplicados à produção” é mais adequadamente construído a partir da própria Lei n. 9.430/96 e dos propósitos da legislação de preços de transferência¹⁵.

Nesse sentido, o estudo doutrinário de LUÍS EDUARDO SCHOUEI bem ilustra os riscos desse recurso à legislação do IPI sem a devida ponderação, *in verbis*:

“7.2.4.5.4. Nesse sentido, o termo ‘produção’ deve se restringir aos casos de ‘transformação’ e, ainda assim, nem sempre. Com efeito, nos termos da legislação do IPI, basta que um produto obtenha nova classificação fiscal para que se tenha uma transformação. Ocorre que, muitas vezes, se dão classificações fiscais diversas a produtos idênticos, conforme o estado em que se apresentem. Isso é muito comum para os produtos químicos. Ora, tal ‘transformação’ não implica se perca o produto, que continua plenamente localizável e, portanto, sujeito a ser revendido, tal como entende a fiscalização.”

Dessa forma, ainda que uma operação seja classificada para fins de IPI como “transformação”, não necessariamente deverá ser considerada “produção” para fins de preços de transferência. Não há comunicação obrigatória e necessária de tal jaez.

É fundamental observar que o legislador, por meio do controle dos *preços de transferência*, ao atribuir tratamento tributário *isonômico* aos contribuintes por meio da legislação de preços de transferência, distinguiu a importação para “revenda” da importação de insumo para “produção”, determinando que a margem de 20% fosse adotada para o primeiro e, para o segundo, a margem de 60%.

A legislação de preços de transferência, vigente à época dos fatos relacionados ao presente caso, adotou a margem de 60% considerando que o bem importado seria de tal forma alterado, representando apenas um dos insumos do produto final produzido, que o processo realizado pelo adquirente nacional lhe agregaria considerável valor. **Daí a distinção da margem de 20%, adotada pelo legislador quando se tratasse de bens importados revendidos, da margem de 60%, adotada para a “hipótese de bens importados aplicados à produção”, de forma, 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.**

No caso dos autos, a distinção se torna evidente. O contribuinte importa medicamentos e os **revende**. A *blisterização* corresponde a uma etapa exigida por normas sanitárias brasileiras para a revenda dos medicamentos importados. A aludida etapa pode ser considerada ínfima, não agregando valor ao produto capaz de descolocar, para fins do controle dos preços de transferência, a margem aplicável de 20% para 60%.

Diversamente do acórdão recorrido, outras Turmas do CARF adotaram o entendimento de que, nas hipóteses em que ocorra o reacondicionamento de produtos adquiridos à granel em embalagens para revenda, de forma que o método PRL-20 deve ser aplicado para ajustes nos preços de transferência.

Cite-se o acórdão nº 1402-001.238, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, *in verbis*:

“Contudo, a meu ver, o reacondicionamento do produto, qualquer que seja a motivação, inclusive para atender a aspectos mercadológicos, não implica no PRL 60%. Em verdade, a contribuinte não importou os bens para serem utilizados na condição de insumo e sim produtos perfeitamente acabados e definidos, que não se confundem com, matéria-prima, material intermediário, ou qualquer insumo destinado à produção de outros produtos.

(...)

A Lei 9.430/1996, em seu art. 18, que trata da matéria em comento, é clara ao estabelecer que o método PRL20 pode ser aplicado sempre que não haja agregação de valor no País ao custo dos bens, serviços ou direitos importados. Nesse contexto não há que se aplicar as definições da legislação do IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados), uma vez que a norma específica é autoaplicável. Destaca-se no recurso voluntário que o entendimento da Receita Federal também é neste sentido. Vejamos:

“(...)

27. Nesse ponto vale ressaltar a orientação emitida pela Secretaria da Receita Federal aos contribuintes, por meio do documento denominado "Perguntas e Respostas" publicado no site www.receita.fazenda.gov.br. Vejamos a redação atual da pergunta 842, que tem prevalecido mesmo depois da edição da Lei 9.959/2000 e da IN 32/2001 e da In 243/2002: .

Pergunta:

842 Segundo previsão do §10 do art. 4o da IN SRF no 243, de 2002, o PRL com margem de lucro de 20% (vinte por cento) não pode ser utilizado quando 'o produto importado houver sido adquirido para emprego na produção de outro bem. É possível a utilização do PRL nas hipóteses de acondicionamento ou reacondicionamento de produto importado?

Resposta:

Sim. O acondicionamento ou reacondicionamento não implica a produção de outro bem, serviço ou direito.

28. *A orientação normativa acima indicada, cujo número atual é 712 (doc. 04). Repita-se, emitida pela SRF, é de hialina clareza!*

A colocação de embalagem, assim como qualquer operação de acondicionamento/reacondicionamento, não implica produção de outro bem! (...)

Corroborando o exposto, verifica-se que essa questão do acondicionamento e/ou reacondicionamento já foi apreciada pela Primeira Câmara do E. Primeiro Conselho de Contribuintes, que tem decidido por unanimidade no sentido de que a lei não limita o uso do método PRL 20% para os bens importados que sofrem alguma manipulação no País antes de serem revendidos. E mais! Que a Instrução normativa não pode estabelecer de forma diferente da lei, como no presente e caso pretende o D. Auditor Fiscal.

Concluo, pois, que no presente caso, foi correto o procedimento da contribuinte aplicando o método PRL20 para apuração de eventuais ajustes em face da legislação de preços de transferência.”

Outrossim, no acórdão nº 105-17.210, proferido pela 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, restou decidido, *in verbis*:

“Tem razão, no meu sentir, a Recorrente. O argumento utilizado pela Fiscalização para o afastamento do método PRL 20 foi o de que a Contribuinte, ao acondicionar mercadoria em novas embalagens, teria, ainda que em menor escala, agregado valor ao produto importado, excluindo, por conseguinte, a possibilidade de aplicação do PRL 20.

(...)

O mero acondicionamento de produtos em novas embalagens para fins de venda para o mercado interno não exclui a aplicação do método PRL 20%, por não configurar hipótese de ‘bens importados aplicados à produção’.

O simples fato de o objeto social da Contribuinte, descrito a fl. 92, incluir a produção e a industrialização não implica dizer que referidos produtos tenham passado por estes processos de transformação. Ao contrário, também constitui objeto social da Recorrente a importação e a comercialização de produtos, afastando uma eventual presunção que pudesse existir contrariamente a ela — o que sequer existe. Ainda, o fato de haver agregação de valores ao produto importado não resulta em afirmar que os mesmos passaram por processo de industrialização ou que foram aplicados na produção de um produto final. O critério utilizado pela lei nº 9.430/96 fala em aplicar o produto importado na ‘produção’, e isto não foi verificado na hipótese dos autos.”

Conclui-se, então, que a conduta do contribuinte corresponde à **revenda** do mesmo bem importado a granel, mas em quantidades menores e com o acondicionamento

exigido pelas normas sanitárias brasileiras (*blister*). Portanto, a recorrente agiu corretamente ao adotar, na apuração de ajustes para fins de preços de transferência, a margem de 20% prescrita pelo art. 18, “d”, “2” da Lei 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00.

Permissa vênia, ao considerar-se como “produção” a atividade empresarial presente nestes autos, contraria-se o critério prescrito pelo legislador para imprimir tratamento isonômico entre os contribuintes. Como consequência dessa interpretação adotada por maioria de votos, onera-se indevidamente o contribuinte, atribuindo-se indevidamente à legislação dos preços de transferência a função de *majorar o percentual de tributos cobrados da sociedade*. Jamais se deve esquecer que as normas de preços de transferência se prestam simplesmente a 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*.

5. Conclusões e dispositivo do voto.

Pelo exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pela contribuinte, bem como NEGAR PROVIMENTO ao recurso da PFN.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto