



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

Processo nº 16561.720063/2012-11
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.020 – 1ª Turma
Sessão de 9 de agosto de 2017
Matéria IRPJ E CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente GOODYEAR DO BRASIL PRODUTOS DE BORRACHA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

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

O princípio da legalidade tributária albergado no art. 150, I, da Constituição da República e no art. 9º, I, do Código Tributário Nacional estabelece que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei.

O preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resulta em valores devidos a título de IRPJ e CSLL sempre em montantes iguais ou inferiores àqueles calculados segundo a correta interpretação da Lei nº 9.430/96. Noutros termos, a referida Instrução Normativa em hipótese alguma majorou tributo frente à Lei por ela regulamentada, daí porque não há que se falar em violação ao princípio da legalidade tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte em epígrafe, admitido para discussão da matéria legitimidade do cálculo do Preço Parâmetro, no método PRL 60, nos termos do disposto na Instrução Normativa nº 243/2002.

Na origem, sobre a infração ora em discussão, conforme descrição dos fatos do auto de infração, para aplicação das regras de preços de transferência nas importações de insumos de pessoas ligadas, utilizados na fabricação de produto final, o contribuinte ao utilizar o método preço de revenda menos lucro (PRL) não o fez de acordo com o que determinava a instrução normativa SRF nº 243/2002.

Inconformado, o contribuinte apresentou impugnação ao auto de infração, alegando, dentre outros argumentos que a IN SRF nº 243/2002 prevê um procedimento diverso daquele previsto pela Lei nº 9.430/96 para a determinação do preço parâmetro segundo o método PRL60, quando deveria limitar-se a regular tais dispositivos. Em face dessa ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, os cálculos que fundamentaram o Auto de Infração devem ser desconsiderados.

No julgamento da impugnação a DRJ, sobre o assunto em questão decidiu-se que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não possuem competência para apreciar a legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

Novamente inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao CARF, repisando os argumentos da impugnação. No julgamento do Recurso, a 1ª Turma da 3ª Câmara, da 1ª Seção de julgamento, a ele negou provimento, assim se manifestando:

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

Ano-calendário: 2007

*ERRO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.
EXONERAÇÃO PARCIAL.*

*Constatado erro na apuração da matéria tributável, exonera-se
parcialmente a exigência.*

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais incabível falar em nulidade do Auto de Infração.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN SRF Nº 243/2002. LEGALIDADE.

A IN SRF nº 243/2002 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/2000.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO MÉTODO PIC. IMPOSSIBILIDADE

Após o início da ação fiscal, o contribuinte não se encontra em situação de espontaneidade para alterar opções por ele antes realizadas em declaração.

Assim, vinculado a sua opção, ele deve se sujeitar à verificação da autoridade fiscal, nos termos da legislação.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte, nos termos do §1º do artigo 7º do Decreto 70.235/72.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: por unanimidade de votos em NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício; por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo, José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, que davam integral provimento ao recurso com base no pressuposto de ilegalidade da IN 243/02. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waldir Veiga Rocha.

Ciente dessa decisão o Contribuinte, tempestivamente, apresentou Recurso Especial de divergência, objetivando discutir duas matérias, quais sejam: (i) ilegalidade da IN 243/02 e (ii) possibilidade de alteração do método de apuração do preço parâmetro por outro menos gravoso.

Conforme despacho de admissibilidade do Presidente da Câmara, apenas foi conhecido o Recurso em relação à primeira matéria, a saber: ilegalidade da IN 243/02.

Inconformado o Contribuinte apresentou Agravo ao despacho de admissibilidade do Recurso, que foi rejeitado pelo Presidente do Tribunal, sendo mantido o seguimento parcial do Especial.

Em suas razões alega o contribuinte:

- ✓ São distintas as regras de apuração do preço parâmetro baseado no PRL60, previstas na Lei 9.430/96 e na IN 243/2002. As regras da instrução normativa implicam em ônus muito mais elevado para o contribuinte;
- ✓ Conclui-se claramente, do exposto, que a IN SRF 243/02 prevê um procedimento diverso daquele previsto pela Lei 9.430/96, para determinação do preço parâmetro segundo o método PRL60, quando deveria limitar-se a regular os dispositivos da lei que o estabeleceu;
- ✓ Tendo restado claro que a IN 243/02 inovou o ordenamento jurídico, frente aos preceitos estabelecidos pelas Leis 9.430/96 e 9.959/00 para o cálculo do método PRL60, importante repisar que o sistema tributário brasileiro tem como seu principal alicerce o princípio da estrita legalidade, previsto no artigo 150, I da Constituição Federal;
- ✓ Todo ato normativo infra-legal deve restringir-se a regulamentar dispositivos legais, dispondo sobre aspectos formais, procedimentais ou esclarecendo seu conteúdo, nada mais. Daí concluir-se que não é dado a uma Instrução Normativa extrapolar os limites que foram delimitados através de Lei, nem mesmo estabelecer procedimento diverso a ser seguido pelo contribuinte que possa ter efeito mais oneroso.

Cientificada do Recurso, a Fazenda Nacional, tempestivamente, apresentou contrarrazões, argumentando, em suma:

- ✓ Que a metodologia de cálculo exposta na IN SRF nº 243/2002 simplesmente regulamenta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, em estrita conformidade à intenção do legislador: evitar a transferência indireta de lucros para o exterior nas operações praticadas entre partes vinculadas, através do controle dos preços dos bens importados;
- ✓ A sistemática delineada pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96 é voltada para a quantificação de um preço-parâmetro para o bem importado, e não para o bem produzido localmente, razão pela qual não há coerência em se apurar a margem de lucro de 60% sobre o preço líquido de revenda do produto final;
- ✓ A interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL 60, constatação esta que se agrava pela impropriedade de redação da Lei, o que denota que não há uma única fórmula “pronta e acabada” no diploma legal. Assim como em qualquer texto, a interpretação da Lei nº 9.430/96 é plurívoca, e dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa, de acordo com a finalidade da Lei.

Assim, pediu o não provimento do Recurso do contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

A admissibilidade do Recurso do Contribuinte não foi questionada pela Fazenda Nacional. A par disso, entendo não haver há reparos a se fazer na análise realizada pelo então Presidente da Câmara.

De acordo com o contribuinte, a Instrução Normativa n. 243/2002 seria ilegal por carrear fórmula para a mensuração do Preço Parâmetro pelo método PRL 60% que destoa daquela fórmula que decorreria do art. 18 da Lei n. 9.430/96, na redação dada pela Lei n. 9.959/2000.

Diversamente, o Fisco e a Fazenda Nacional entendem que a Instrução Normativa n. 243/2002 jamais contrariou a Lei n. 9.430/96 – na redação dada pela Lei n. 9.959/00 –, mas apenas deu à Lei a sua melhor interpretação.

Vejamos, pois, os textos desses atos normativos. Frise-se que o período objeto dos vertentes Autos de Infração é anterior ao advento da Lei n. 12.715/2012, razão pela qual não serão transcritas as alterações que essa lei impôs ao texto da Lei n. 9.430/96.

Lei n. 9.430/96

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, observadas as condições previstas no presente dispositivo, 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:*

I. 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;

Instrução Normativa n. 243/2002

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

I dos descontos incondicionais concedidos;

II dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III das comissões e corretagens pagas;

IV de margem de lucro de:

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

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

(...)

§ 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.

Como se percebe na regra da Lei, o valor do prego líquido de revenda (PLV) é alcançado quando se descontam os valores relativos às alíneas "a", "b" e "c". Assim, para se obter o prego parâmetro (PP), deste PLV deve ser deduzida a margem de lucro de 60%, calculada com base no PLV, deduzido o valor agregado (VA) no país.

Valor agregado (VA) é o montante relacionado às demais matérias primas e custos inerentes à produção do produto acabado, excluindo-se o valor relativo ao item importado sob análise. Em outras palavras, é o custo de produção do produto acabado vendido (CPV) menos o custo da matéria prima importada de pessoa vinculada (CMP).

Feitas as observações acima, o cálculo do PRL na margem de 60% segundo a Lei 9.430/96 resume-se à seguinte fórmula:

$$PP = PLV - \{[PLV - (CPV - CMP)] \times 60\%\}$$

Já o artigo 12 §11 da IN 243/02 prevê uma metodologia de apuração do PRL60 diferente, na qual a margem de lucro é obtida por meio da aplicação do percentual de 60% sobre a "participação do bem importado no preço de venda do bem produzido".

Esta participação deve ser calculada com o "percentual correspondente ao custo do bem importado em relação ao custo total do produto".

Apesar de a IN SRF 243/02 mencionar o termo valor agregado, ela desconsidera este conceito e se utiliza de um critério de rateio para obter a participação da matéria prima dentro do produto acabado.

Este rateio consiste numa divisão do custo do produto acabado vendido (CPV) pelo custo da matéria-prima importada de pessoa vinculada (CMP). Desta divisão se obtém um fator que deverá ser multiplicado pelo preço líquido de venda (PLV) o que gera a seguinte fórmula matemática para este cálculo:

$$PP = [(CPV / CMP) \times PLV] - \{[(CPV / CMP) \times PLV] \times 60\%\}$$

Conclui-se claramente, do exposto, que a IN SRF 243/02 prevê um procedimento diverso daquele previsto pela Lei 9.430/96, para determinação do preço parâmetro segundo o método PRL60, quando deveria limitar-se a regular os dispositivos da lei que o estabeleceu.

Com efeito, à instrução normativa caberia somente dar efetividade lei, jamais alternando-a ou criando inovações inexistentes no diploma de hierarquia superior, especialmente se tais inovações, na esfera do direito tributário, implicam em ofensa a direitos do contribuinte, como resulta do cálculo de um preço parâmetro muito mais baixo que aquele calculado nos termos da lei, implicando adições excessivas às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Desse modo, claramente ilegal a referida instrução normativa, de modo que o lançamento efetuado não pode prevalecer.

Mas não só por essa razão o lançamento não pode prevalecer.

A interpretação do artigo 18, da Lei 9.430/96 pode gerar diferentes fórmulas de cálculo, conforme bem expressou o Conselheiro BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, relator do Acórdão n.º 1101-001.080, em seu voto vencido proferido no processo, cujos trechos nesse sentido abaixo transcrevo:

Retornando à tese que pretendo demonstrar, percebe-se que a dupla possibilidade de formulação aritmética da equação prevista no citado art. 18 da Lei n. 9.430/96 decorre do fato de que, em termos aritméticos, a estatuída supressão do valor agregado pode operar-se de duas formas distintas.

A primeira delas é justamente aquela vislumbrada pelo sujeito passivo, fórmula essa que concebe o Valor Agregado como um dado nominal, que basicamente emerge da diferença entre o custo total do bem produzido e o custo do item importado que se agrega ao bem produzido.

Ocorre que, em termos aritméticos, também é possível proceder à referida supressão do Valor Agregado concebendo-o (leia-se, concebendo o Valor Agregado) como um quociente, como um número maior do que zero e menor do que um a ser multiplicado pela variável (Preço Líquido de Revenda) da qual deve ser subtraída a referida parcela (Valor Agregado). É que a Lei n. 9.959/00 jamais determinou se o Valor Agregado se exprimiria por uma cifra nominal – que é a interpretação do sujeito passivo – ou por um percentual, sendo que ambas as formulações podem ser vislumbradas em se tratando de uma grandeza como essa.

Alega a Fazenda Nacional, inclusive, que a fórmula descrita na IN 243/02 é uma das interpretações possíveis do texto da lei (argumento com o qual não concordo).

Nesse contexto, ao realizar o trabalho fiscal a autoridade tributária deveria ter invalidado o cálculo elaborado pelo contribuinte, ao argumento de que não se enquadrava nem nas fórmulas passíveis de serem extraídas da Lei, nem da fórmula descrita na IN 243/02.

Vale frisar, ainda, que não há dúvidas de que a Lei é lei de eficácia plena, que não depende de regulamentação para surtir efeitos. Logo, não poderia a fiscalização ter desconsiderado seus comandos e se pautado exclusivamente no texto na instrução normativa para efetuar o lançamento.

Logo, também por esse motivo entendo que o lançamento em questão não merece prosperar. Faltou à fiscalização refutar o cálculo elaborado pelo Contribuinte.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao Recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Redator designado.

Em que pesem as razões expostas pelo Relator, peço licença para delas divergir, conforme argumentação a seguir.

1) Da Alegação de Ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 - PRL60

1.1) O PRL60 e a Lei nº 9.430/96

Antes mesmo de examinarmos a alegação de ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 frente à Lei nº 9.430/96, questão essa que será objeto do item seguinte, é imprescindível identificarmos o que realmente estabelece a própria Lei nº 9.430/96 acerca do PRL60.

Isso porque, para verificarmos a existência, ou não, de violação da Lei nº 9.430/96 pela IN SRF nº 242/2002, é necessário que antes determinemos exatamente o que aquela Lei prescreve. Partamos, então, do texto legal:

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

(...)

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

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

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

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

(...)

No caso, duas interpretações bem distintas acerca do art. 18 da Lei nº 9.430/96 vêm sendo defendidas no presente processo. A seguir encontra-se a representação matemática dessas duas interpretações:

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

$$(3B) \text{ PParam} = 40\% * \text{PLV} - \text{VA} \text{ onde:}$$

- **PParam** é o preço parâmetro do bem importado junto a pessoa vinculada residente no exterior
- **PLV** é o preço líquido de venda de um determinado produto produzido no Brasil, em cuja fabricação foi empregado o bem importado.
- **VA** é o valor agregado no país.

A equação (3A) representa a interpretação defendida pelo sujeito passivo para o art. 18 da Lei nº 9.430/96, enquanto a equação (3B) representa a interpretação da Fazenda Nacional para a mesma norma.

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

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

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

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

Argumento Linguístico

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

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

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços

ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

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

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

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

(...)

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

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

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

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

- a) **dos** descontos incondicionais concedidos;*
- b) **dos** impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) **das** comissões e corretagens pagas;*
- d) **da margem de lucro de:** (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*

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

(...)

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

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

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

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

(...)

Argumento Lógico-Econômico

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

Veja que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 estabelece as regras para apuração do preço parâmetro, o qual pode ser definido como sendo o preço presumivelmente praticado na importação de um bem acaso essa operação seja realizada entre pessoas não vinculadas.

No caso do PRL60, o preço parâmetro do bem importado é apurado a partir do preço de venda de um determinado produto produzido no Brasil a pessoa não vinculada, produto esse em cujo processo produtivo foi empregado o referido bem importado.

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

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

Ocorre que no cálculo do preço parâmetro PRL60 defendido pelo sujeito passivo o valor agregado no país, ao invés de ser subtraído do preço de venda do bem produzido no país, é a ele adicionado, conforme demonstra a equação (3A). Tal interpretação, evidentemente, subverte a lógica econômica, daí porque não pode ser admitida.

Isso posto, seja com base no argumento linguístico, seja com fundamento no argumento lógico-econômico, a correta interpretação do cálculo do preço parâmetro PRL60 previsto na Lei nº 9.430/96 é aquela sustentada pela Fazenda Nacional, e representada matematicamente pela equação (3B), e não aquela defendida pelo sujeito passivo e representada matematicamente pela equação (3A).

1.2) A Legalidade da IN SRF 243/2002

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

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

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

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

A representação matemática do cálculo do preço parâmetro PRL60, segundo a Instrução Normativa SRF nº 243/2002, encontra-se no anexo 5 a este voto.

Pois bem, conforme dito anteriormente, a questão da legalidade, ou não, do art. 12 da IN SRF 243/2002 frente ao art. 18 da Lei nº 9.430/96 somente pode ser apropriadamente examinada tomando-se por base a correta interpretação desta última norma, qual seja, aquela matematicamente representada na já referida equação (3B).

Isso posto, em primeiro lugar cabe destacar que o cálculo do preço parâmetro PRL60, conforme estabelecido na IN SRF 243/2002, resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores às aquelas exigidas pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96 corretamente interpretado, conforme demonstrado no anexo 6.

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

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

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

(...)

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

Portanto, ainda que seja verdadeira a afirmação da recorrente segundo a qual a fórmula para o cálculo do preço parâmetro PRL60 prevista no art. 12 da IN SRF nº 243/2002

é distinta daquela determinada no art. 18 da Lei nº 9.430/96, é falsa a conclusão de que os ajustes ao lucro líquido resultantes da IN são superiores àqueles resultantes da Lei, pois, conforme matematicamente demonstrado no anexo 6, tais ajustes são sempre iguais ou inferiores.

Alega ainda a recorrente que o posterior advento da Medida Provisória nº 478/2008, que perdeu eficácia por não ter sido convertida em lei, e da Lei nº 12.715/2012, que acabou por legalizar a fórmula prevista no art. 12 da IN SRF nº 243/2002, demonstram a ilegalidade anterior desse ato normativo.

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

Por fim, é de se dizer que o Poder Judiciário igualmente vem entendendo inexistir ilegalidade na IN SRF 243/2002, como é possível observar-se, a título exemplificativo, na Apelação Cível nº 2154372/SP, julgada pelo TRF da 3ª Região, decisão essa publicada em 24/06/2016, e cuja ementa abaixo se transcreve:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. LEI 9.430/1996. IN/SRF 243/2002. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL 60. PREÇO PARÂMETRO. VALOR AGREGADO. CSL E IRPJ. VALIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

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

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

3. A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, aderindo aos parâmetros da Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF 32/2001. O legislador, independentemente de obrigação convencional, pode adotar, na disciplina interna das relações jurídicas, modelos ou parâmetros internacionalmente aceitos ou discutidos, sendo, para tal efeito, irrelevante a subscrição da

convenção ou se os próprios países subscritores descumprem o avençado. Imperioso ressaltar que a liberdade de conformação do legislador, adstrita aos vetores maiores de Constituição e legislação complementar - sem que, a propósito, esteja presente qualquer violação ao ordenamento hierárquico interno -, não pode, portanto, ser invalidada, como se pretende, ao argumento de que o Brasil não aderiu à Convenção Modelo da OCDE.

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

5. A IN 243/2002, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro -, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país, não inovou nem violou o artigo 18, II, d, item 1, da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 9.959/2000. (g.n.)

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

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

8. O preço de transferência, assim apurado e não de outra forma como pretendido, é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens,

serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado concorrencial, ou seja, os praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL.

9. Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei 9.430/1996 com alteração da Lei 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, sem que exista, tampouco, fundamento para cogitar-se de ofensa à anterioridade tributária. (g.n.)

10. Apelação desprovida.

4) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial interposto pelo sujeito passivo e, no mérito, por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Rafael Vidal de Araújo

Anexo 1**Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Interpretação do Sujeito Passivo**

(1A) $PParam = PLV - ML$, onde:

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

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

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

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

- VA é o “valor agregado no País”

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

$$PParam = PLV - 60\% * (PLV - VA)$$

$$PParam = PLV - 60\% * PLV + 60\% * VA$$

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

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

(4A) $Adição = PPrat - PParam$, onde:

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

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

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

$$Adição = PPrat - (40\% * PLV + 60\% * VA)$$

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

Anexo 2**Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Interpretação "Correta"****(1B) $PParam = PLV - ML - VA$**

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

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

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

- VA é o “valor agregado no País”

(2B) $ML = 60\% * PLV$

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

$$PParam = PLV - 60\% * PLV - VA$$

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

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

(4B) $Adição = PPrat - PParam$

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

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

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

$$Adição = PPrat - (40\% * PLV - VA)$$

(5B) $Adição = PPrat - 40\% * PLV + VA$

Anexo 3**Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60****Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação "Correta"**

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto no art. 18 da Lei nº 9.430/96, segundo a interpretação defendida pelo sujeito passivo (anexo 1), resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da "correta" interpretação da mesma norma (anexo 2).

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

(5A) <=> (5B)

(5A) Adição = $PPrat - 40\% \cdot PLV - 60\% \cdot VA$

(5B) Adição = $PPrat - 40\% \cdot PLV + VA$

$PPrat - 40\% \cdot PLV - 60\% \cdot VA <=> PPrat - 40\% \cdot PLV + VA$

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

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

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

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

Anexo 4**Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Tabela Exemplificativa****Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação "Correta"**

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro líquido entre a interpretação do sujeito passivo acerca do art. 18 da Lei nº 9.430/96 (5A), e a interpretação "correta" sobre a mesma norma (5B).

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

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

A margem de lucro (ML), o preço parâmetro do bem importado (PParam) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (Adição), decorrem das fórmulas presentes nos anexos 1 e 2, aplicadas aos valores acima referidos. Recorde-se também que Adição será igual a zero quando PPrat for menor do que PParam, já que a lei proíbe adições negativas.

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

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

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

Anexo 5**Istrução Normativa SRF nº 243/2002 - PRL60**

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

(1C) $PP_{Param} = PartBI \rightarrow PP - ML$, conforme art. 12, § 10, V, da IN SRF 243/2002.

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

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

$$PP_{Param} = PartBI \rightarrow PP - 60\% * PartBI \rightarrow PP$$

(3C) $PP_{Param} = 40\% * PartBI \rightarrow PP$, onde:

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

(4C) $PartBI \rightarrow PP = \%PartBI \rightarrow PP * PLV$, onde:

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

(5C) $\%PartBI \rightarrow PP = PPrat / (PPrat + VA)$

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

(6C) $PP_{Param} = 40\% * PLV * PPrat / (PPrat + VA)$

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

Adição = $PPrat - PP_{Param}$, onde:

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

(7C) $Adição = PPrat - 40\% * PLV * PPrat / (PPrat + VA)$

Anexo 6**PRL60 - Adição ao Lucro Real****IN SRF 243/2002 vs. "Correta" Interpretação do Art. 18 da Lei nº 9.430/96**

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 (anexo 5) resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **sempre** iguais ou inferiores àquelas decorrentes da "correta" interpretação do Art. 18 da Lei nº 9.430/96 (anexo 2).

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

(5B) $\leftrightarrow$ (7C)

(5B) Adição = $PPrat - 40\% \cdot PLV + VA$

(7C) Adição = $PPrat - 40\% \cdot PLV \cdot PPrat / (PPrat + VA)$

$PPrat - 40\% \cdot PLV + VA \leftrightarrow PPrat - 40\% \cdot PLV \cdot PPrat / (PPrat + VA)$

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

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

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

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

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

(7C) $\leq$ (5B), onde o símbolo $\leq$ significa menor ou igual.

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

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

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

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

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

A margem de lucro (ML), o preço parâmetro na importação do bem importado junto à pessoa vinculada (PParam) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (Adição), decorrem das fórmulas presentes nos anexos 2 e 5, aplicadas aos valores acima referidos. Recorde-se também que Adição será igual a zero quando PPrat for menor do que PParam, já que a lei proíbe adições negativas.

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

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

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

Processo nº 16561.720063/2012-11
Acórdão n.º **9101-003.020**

CSRF-T1
Fl. 14
