



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16561.720135/2014-83
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.390 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2017
Matéria Preços de Transferência
Recorrente ABB LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

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 calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira. Declarou-se impedido o Conselheiro Caio César Nader Quintella. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor.

ASSINADO DIGITALMENTE
Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator Designado.

ASSINADO DIGITALMENTE
Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por ABB Ltda. no qual insurge-se em face de decisão da DRJ de Belo Horizonte que manteve autuação decorrente ausência de ajustes de Preços de Transferência (PRL60) nos termos da IN 243/2002. Em suma sustenta a contribuinte que procedeu aos ajustes de Preço de Transferência nos exatos termos em que prescrito no art.18, II, da Lei n.9.430/1996 na medida em que a IN 243 padece de vício de legalidade; sem prejuízo da inobservância da isonomia tributária.

Ante ao minucioso relatório da DRJ adoto-o em sua integralidade complementando-o ao final no que necessário:

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por ABB Ltda. por meio do qual insurge-se em face de decisão da DRJ de Belo Horizonte que manteve autuação decorrente da falta de adição de preços de transferência (PRL 60) nos termos da IN 243. Sustenta a recorrente em suma que procedeu aos ajustes de Preços de Transferência nos exatos termos em que prescrito no art.18, II, da Lei n.9.430/1996 padecendo a IN 243 de vício de legalidade; sem prejuízo de seu caráter anti-isonômico que atenta contra indústria nacional.

Ante ao minucioso relatório realizado pela DRJ adoto-o em sua integralidade:

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração de fls. 3594 a 3608, para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 76.195.548,00, assim discriminado:

	Tributo	Juros	Multa	
IRPJ	25.312.762,32	11.714.746,40	18.984.571,74	56.01
CSLL	9.121.234,43	4.221.307,29	6.840.925,82	20.18
				76.19

Segundo a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal/Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica”, a fls. 3595, foram imputadas à interessada as seguintes infrações:

0001 ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL

Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período de custos/despesas indedutíveis, referente aos custos não absorvidos nos estoques finais de produtos em processo (em 31/12/2009), na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo e que constitui parte integrante do auto de infração.

[...]

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247 e 249, inciso I, do RIR/99

0002 ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS - BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR – PESSOA VINCULADA

Valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo e que constitui parte integrante do auto de infração.

[...]

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 241, 242, 244, 247 e 249, inciso I, do RIR/99 Art. 18 da Lei nº 9.430/96 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 9.959/00

Idênticas infrações encontram-se a fls. 3603 na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal/Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”.

No Termo de Verificação Fiscal, a fls. 3055 a 3065, as irregularidades apuradas estão narradas como segue:

(...) a empresa ABB ASEA BROWN BOVERI LTD., localizada na cidade de Zurique (Suíça) participa com 99,99% no capital social da empresa subsidiária no Brasil “ABB LTDA”. Analisando-se a DIPJ no ano-calendário de 2009, apresentada sob recibo nº 34.35.33.11.67-19, verificamos que a fiscalizada ofereceu à tributação o valor de ajuste do Preço de Transferência de R\$ 2.526.083,53, conforme linha 09 da ficha 09A - Demonstração do Lucro Real. O mesmo valor foi também adicionado à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro - linha 09 da ficha 17.

A decomposição do valor de ajuste - preço de transferência, por método adotado, constante na DIPJ, teve os seguintes valores informados e adicionados no LALUR:

a) Método do Preço de Revenda - Margem de Lucro de 20% R\$ 1.230.773,41

b) Método do Preço de Revenda - Margem de Lucro de 60% R\$ 1.295.310,12

Valor Total R\$ 2.526.083,53

Verificamos na linha 21 da Ficha 04 A - DIPJ, a informação dos custos dos produtos vendidos (CPV) no valor de R\$ 1.302.706.550,36 (um bilhão, trezentos e dois milhões, setecentos e seis mil, quinhentos e cinquenta reais e trinta e seis centavos). O custo dos produtos vendidos corresponde ao custo de produção do período ajustado pelos valores dos estoques iniciais e finais do ano-calendário de 2009.

Na mesma ficha, verificamos que não houve informação do custo das mercadorias revendidas (CMV) e do custo dos Serviços Vendidos (CSV).

DAS VERIFICAÇÕES PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

Inicialmente, intimamos a empresa a apresentar diversos arquivos magnéticos contábeis e fiscais, conforme de Termo Início da Ação Fiscal, cuja ciência foi em 31/01/2014. Além dos arquivos magnéticos, intimamos o contribuinte a apresentar os demonstrativos de apuração do

preço de transferência - operações de importações, bem como os documentos que suportaram os referidos cálculos

Em resposta apresentada em 25/04/2014, a fiscalizada esclareceu que para os produtos adquiridos de vinculadas e submetidos ao processo de produção a comprovação do preço de transferência pelo método do preço de revenda com margem de lucro de 60% - PRL60 seria realizada mediante apresentação de dois demonstrativos de cálculos.

Um desses demonstrativos embasou a informação na DIPJ. O cálculo adotado foi realizado de acordo com a Instrução Normativa nº 32/2001. Por essa instrução normativa o valor de ajuste foi de R\$ 1.295.310,12 (um milhão, duzentos e noventa e cinco mil, trezentos e dez reais e doze centavos).

No outro demonstrativo, o método de cálculo adotado foi aquela prevista pela Instrução Normativa SRFB nº 243/2002. Por esse método, a fiscalizada apurou o valor de ajuste de R\$ 87.099.051,22 (oitenta e sete milhões, noventa e nove mil, cinquenta e um reais e vinte e dois centavos).

Em 01/07/2014, a fiscalização lavrou termo de intimação para que o contribuinte apresentasse os esclarecimentos sobre os motivos que levaram a empresa a apresentar os cálculos do preço de transferência, método do PRL-60, pela instrução normativa nº 32/2001.

Na resposta de 11/08/2014, o contribuinte informou que a administração da empresa entendeu à época dos fatos que a instrução normativa nº 243/2002 não atendia os fundamentos legais da lei do preço de transferência, inclusive com a geração de valores de ajustes substancialmente maiores àqueles obtidos pelo uso da metodologia de cálculo previsto pela IN SRF nº 32/2001. A empresa entendeu que a metodologia de cálculo prevista pela IN SRF nº 32/2001 é mais consistente para os cálculos do preço de transferência de componentes importados de empresas ligadas e consumidos no processo de produção.

Em 18/11/2014, a fiscalização lavrou o termo de impugnação do cálculo do preço de transferência - método do PRL60. O contribuinte foi informado pela fiscalização que o cálculo do preço de transferência, Método do Preço de Revenda com Margem de Lucro de 60% - PRL60, sob a metodologia da IN SRF nº 32/2001 já foi extinta, razão pela qual a fiscalização deixou de apreciar e validar os referidos cálculos e valores de ajustes.

(...)

Custo de Produção - Produção sob Encomenda A verificação do custo de produção, desde a forma de controle e movimentação dos materiais diretos, apontamentos da mão de obra direta e o custo hora/homem e os critérios usados para os rateios e a apropriação dos custos indiretos de fabricação aos produtos acabados, bem como os valores contabilizados e apropriados ao estoque final dos produtos em elaboração em 31/12/2009, constituiu importante variável para auditoria e, certamente, relevante para o cálculo do preço parâmetro pelo método do PRL-60.

(...)

De posse das planilhas de custos, do livro diário, livro razão e balancete contábil, a fiscalização fez a verificação por amostragem, da apuração do custo de produção.

(...) concluímos que na apuração dos custos da mão de obra direta e dos custos indiretos de fabricação, os valores de custos nas O.S. não guardam relação direta com as informações fornecidas pela contabilidade geral. Os referidos custos são calculados e apropriados de forma estimada. Não houve apontamentos da mão de obra direta nem a definição de critérios de rateios e apropriação desses custos às ordens de serviços (OS).

(...)

A ausência de uma contabilidade de custo integrada e coordenada com o restante da escrituração comercial, parágrafo segundo, artigo 292 do RIR/99, caracterizada pela falta do apontamento da mão de obra direta e de critérios definidos de rateio e apropriação dos custos indiretos de fabricação à ordem de serviço (OS), trouxe incertezas à fiscalização quanto à apuração do lucro do exercício, isto porque a fiscalizada poderia ter-se apropriado na conta de resultado um custo maior que o devido. Como exemplo, parte do valor do estoque final de produtos em elaboração em 31/12/2009 pode ter sido descarregado direto no resultado, reduzindo dessa forma o lucro do exercício.

E de fato ocorreu. Fazendo as verificações nas contas de custos no balancete contábil, encerrado em 31/12/2009, constatamos que houve valores de custos não absorvidos nos estoques finais.

(...) apuramos que o valor do custo não absorvido nos estoques finais foi de R\$ 15.967.764,35 (quinze milhões, novecentos e sessenta e sete mil, setecentos e sessenta e quatro reais e trinta e cinco centavos).

O contribuinte reconheceu no seu resultado como despesa dos produtos vendidos (CPV), o valor do "custo-padrão" de R\$ 1.302.705.550,32, enquanto pelo método do custeio real por absorção, o valor do custo absorvido nos estoques, em 31/12/2009, foi somente de R\$ 1.286.737.785,97, portanto, redução indevida no lucro de R\$ 15.967.764,35.

A empresa ABB LTDA informou que não escriturou na sua contabilidade os ajustes decorrentes das variações do custo real e aquele apurado por estimativa.

Essa informação foi relevante na apuração do resultado do exercício, haja vista que a principal característica existente no uso do custeio por absorção é justamente a separação entre custos e despesas. A separação é importante porque as despesas são contabilizadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto que somente os custos relativos aos produtos vendidos terão o mesmo tratamento (conta de resultado). Os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos ficarão ativados na conta de estoque (conta patrimonial).

A ausência de um sistema de custos de produção, pelo método do custeio por absorção, aliada à falta de escrituração na contabilidade da variação positiva desses custos, em relação ao custeio por estimativa (standard), foi a causa principal identificada pela fiscalização da não absorção dos custos nos estoques finais dos produtos em processo, em 31/12/2009.

Em 24/09/2014, o contribuinte foi intimado a informar se, as eventuais diferenças de valor entre o custeio por absorção e por estimativa/standard, foram devidamente ajustados na contabilidade da empresa no ano seguinte em 2010.

O contribuinte respondeu em 02/10/2014 que na contabilidade da empresa, relativo ao ano-calendário de 2010, não foram efetuados ajustes decorrentes de valores não absorvidos no inventário em 31/12/2009.

Os Autos de Infração foram lavrados em 1º de dezembro de 2014 (fls. 3594 e 3602). Em 22 de dezembro de 2014, a interessada apresentou impugnação a fls. 3615 a 3647, em que aduz, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

A presente controvérsia versa, essencialmente, sobre a forma de cálculo dos ajustes de preços de transferência de acordo com o método Preço de Revenda menos Lucro de 60% ("PRL60") para o ano de 2009. De um lado, a Impugnante, lastreada no princípio da legalidade, está certa de que tais ajustes devem ser calculados com base no método descrito na Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 9.959/2000); de outro, as dd. autoridades fiscais defendem a adoção do método descrito na Instrução Normativa nº 243/2002 (IN/SRF nº 243/02), o qual, contudo, não tem amparo legal. (...) a autuação em exame fica ainda mais agravada quando se atenta para o fato de que a instrução normativa acima mencionada, ato infralegal destinado exclusivamente aos agentes públicos, ainda traz em seu bojo aumento de carga tributária, situação que viola os mais mezinhos princípios que regem o Sistema Tributário Nacional.

Importante mencionar, ainda, que a autuação ora contestada ainda aponta a existência de custos indedutíveis no montante de R\$ 15.543.308,16, referentes aos custos não absorvidos nos estoques finais de produtos em processo em 31/12/2009. Com relação a este ponto e, principalmente, como forma de reforçar a seriedade com a qual a Impugnante lida com os assuntos com a administração tributária, a Impugnante informa que não contestará esse item da autuação e que efetuou a compensação dos respectivos débitos de IRPJ e CSLL (Doc. 02), com os devidos acréscimos legais.

Em breves linhas, o art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, define o método conhecido como Preço de Revenda menos Lucro (PRL) - ora em análise - como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos [M], deduzida do somatório [S] dos descontos incondicionais concedidos, além de impostos e contribuições incidentes sobre vendas, comissões e corretagens pagas e da margem de lucro presumida de:

- (i) 60% (sessenta por cento) na hipótese de bens importados aplicados à produção, calculado sobre o preço da revenda [M], após as deduções já referidas acima [S] e do valor agregado no País [VA]; e
- (ii) 20% (vinte por cento), calculada sobre o preço da revenda nas demais hipóteses.

Nesse passo, pede vênua a Impugnante para adiantar-se brevemente com relação aos efeitos práticos dessa equação, destacando o fato de que, nos estritos termos da fórmula criada pela Lei nº 9.430/96, quanto maior o valor agregado no Brasil ao insumo importado - isto é, quanto maior o nível de nacionalização do produto final a ser revendido - maior o preço parâmetro calculado e, conseqüentemente, menor o ajuste (adição) a ser realizado nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A fim de regulamentar a Lei nº 9.430/96, a Receita Federal editou, em 30 de março de 2001, a Instrução Normativa nº 32 (IN/SRF nº 32/01), a qual manteve intacta a sistemática prevista na referida Lei para a apuração, através do método PRL60, do preço parâmetro de bens importados.

A fim de demonstrar o quanto afirma, a Impugnante apresenta quadro comparativo entre a lei e sua regulamentação:

Lei nº 9.430/96 (art. 18, inciso II)	IN/SRF nº 32/01 (art. 12)
<i>"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: (...omissis...)</i> <i>II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos [M], diminuídos:</i> a) dos descontos incondicionais concedidos [S1]; b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas [S2]; c) das comissões e corretagens pagas [S3]; d) de margem de lucro de: 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores [S1+S2+S3] e do valor agregado no País [VA], na hipótese de bens importados aplicados à produção;	<i>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 Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos [M], diminuídos:</i> I- dos descontos incondicionais concedidos; II- dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas [S2]; III- das comissões e corretagens pagas [S3]; IV- de margem de lucro de: a) (...omissis...) b) sessenta por cento, na hipótese de bens importados aplicados na produção. (...omissis...) § 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 método 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 [M] do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas [S1+S2+S3]; II- margem de lucro, o resultado da aplicação percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido [M], diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas [S1+S2+S3] e do valor agregado ao bem produzido no País [VA]
<i>Considerando, assim, que [S1+S2+S3] corresponde a [S] tem-se, para o cálculo do preço parâmetro através do método PRL 60, a seguinte fórmula: $PRL = M - S - ((M - S - VA) \times 60\%)$</i>	<i>Considerando, assim, que [S1+S2+S3] corresponde a [S] tem-se, para o cálculo do preço parâmetro através do método PRL 60, a seguinte fórmula: $PRL = M - S - ((M - S - VA) \times 60\%)$</i>

Como demonstrado acima, nada mais fez a IN/SRF nº 32/01 do que apresentar alguns detalhes à fórmula veiculada pela Lei nº 9.430/96, sem, contudo, alterar-lhe a substância.

Muito embora o texto legal não houvesse sido alterado em tal momento, em 11 de novembro de 2002 a Receita Federal editou a multicitada Instrução Normativa nº 243 e "revogou" o entendimento acima, introduzindo a interpretação de que o preço líquido de revenda para efeito de aplicação da margem de 60% não mais seria o preço do produto final vendido, mas sim, o preço de "revenda" das partes e peças importadas agregadas ao produto final.

(...) a margem de lucro de 60% que nos termos da Lei nº 9.430/96 incide 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", passou, com a IN/SRF nº 243/02, a incidir sobre a "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido".

Visto de outro modo, o preço parâmetro, que de acordo com a Lei nº 9.430/96 é apurado com a aplicação da referida margem de lucro sobre o preço líquido total de revenda, passou, com o advento da malsinada IN/SRF nº 243/02, a ser apurado através da diferença entre (i) o valor da participação do bem importado no preço de venda do bem produzido no Brasil e (ii) a margem de lucro de 60%.

Mostra-se patente o fato de que, diferentemente do que dispõe a Lei nº 9.430/96 a revogada IN/SRF nº 32/01, acima mencionada, a IN/SRF nº 243/02 cria o conceito de que o preço de venda a ser considerado é o preço de "revenda" dos insumos importados que, entretanto, não são revendidos, mas sim incluídos no produto final a ser vendido. Consequentemente, o valor agregado no País que, nos moldes da Lei nº 9.430/96, agia como um redutor do valor de venda dos bens aqui produzidos (apenas para fins de cálculo dos preços de transferência, ressalte-se), quase não mais influi no cálculo do preço parâmetro dos insumos importados, em prejuízo - pasme-se - da indústria brasileira.

Isso porque a interpretação da IN 243/2002 leva à conclusão absurda de que a importação de peças e partes para serem agregadas a produtos produzidos no Brasil para venda local ou exportação sejam "revendidas" com uma margem de 60%, enquanto que se importadas para pura revenda, sem agregar qualquer produção local, o percentual de margem de lucro aplicável seria de 20%, em virtude da aplicação do método PRL20, previsto no art. 18, inciso II, alínea "d", item 2. Com efeito, estabelece o art. 97 do Código Tributário Nacional, em dispositivo que figura há décadas em nosso ordenamento fundamental, que:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; (...)

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;" (destaques da Impugnante)

Este princípio, aplicável à atuação do Executivo, que até o advento da nova Constituição se extraía da própria separação de Poderes e dos princípios e garantias individuais consagradas, hoje assume posição ainda mais explícita e clara, na medida em que o atual art. 37 do Texto Constitucional estabelece de forma inequívoca que:

"Art. 37. A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)"

Portanto, uma vez comprovado o fato de que a IN/SRF nº 243/02 claramente inova o ordenamento jurídico e veicula majoração do IRPJ e da CSLL não prevista na Lei nº 9.430/96, faz-se imperativo, permissa vênua, decretar sua ilegalidade, em estrito respeito e observância ao art. 97, inciso II, do Código Tributário Nacional e aos demais dispositivos constitucionais aplicáveis.

Há que se mencionar, ainda, que a inovação veiculada pela IN/SRF nº 243/02 e sua consequente ilegalidade não só atinge de maneira negativa a esfera de direitos dos

contribuintes como, ainda, age em desfavor da própria indústria nacional, pois acaba por incentivar de maneira vexatória a importação de produtos já manufaturados ou de bens para simples revenda, atividades estas que refletirão, decerto, no nível de emprego no Brasil.

Como mencionado anteriormente, para o legislador ordinário o valor agregado no País deve funcionar, dentro da sistemática de cálculo dos preços limites (parâmetros) de bens importados de empresas vinculadas para posterior industrialização local, como um redutor do valor de revenda. Visto sob outro ângulo, quanto maior o nível de nacionalização do produto final a ser revendido, maior poderá ser o preço limite a ser pago pelo bem importado e consequentemente, maior poderá ser o custo a ser deduzido na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O claro intuito do legislador com a edição da Lei nº 9.430/96 é, pois, incentivar a produção local de bens, beneficiando as empresas que optem por importar o mínimo possível de insumos e apostem na utilização de insumos e mão-de-obra locais com uma tributação menos gravosa do que aquelas que, em sentido contrário, mantenham um percentual baixo de nacionalização e, assim, tragam benefícios praticamente exclusivos à indústria estrangeira. (...), ao considerar isoladamente o bem importado como se este fosse ser revendido, cria-se situação oposta àquela prevista na Lei nº 9.430/96, pois quanto maior o valor agregado no País, menor será o preço limite a ser pago pelo insumo importado e, consequentemente, maior será o ajuste a ser realizado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Novamente e ainda que sob outro ângulo, fica patente que a IN/SRF nº 243/02 fez muito mais do que regulamentar os termos da Lei nº 9.430/96, pois veicula entendimento nitidamente contrário à vontade do legislador ordinário, o qual comprovadamente visava beneficiar a indústria brasileira e a geração de empregos e a produção de renda no País. (...) a Receita Federal, através da IN/SRF nº 243/02, presume que um contribuinte brasileiro que importe determinado insumo para a produção local terá, no mínimo, 60% de lucro sobre o valor desse insumo quando for efetuar a venda do produto final manufaturado, considerando, para tal finalidade, que o insumo importado estivesse sendo presumida e isoladamente revendido.

Há que se lembrar, contudo, que o preço de revenda de bens importados já está sujeito a uma margem de lucro presumida de 20%, conforme dispõem, de forma uníssona, o art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96 e o art. 12 da própria IN/SRF nº 243/02. Trata-se do método de Preço de Revenda menos Lucro de 20% (PRL20) sabidamente aplicável em tal situação.

Assim, se tanto no PRL20 como no PRL60 a Receita Federal considera isoladamente o valor de revenda do bem importado para a aplicação das margens de lucro, não há discrimine objetivo a permitir que um mesmo bem, de mesmo valor, isoladamente considerado, possa, em determinadas ocasiões, gerar um lucro de 60% e, em outras, um lucro de 20%.

Diga-se que, pelo mesmo motivo, o fato de um dos bens importados vir a ser utilizado como insumo para a produção local não seria, nem de longe, o fundamento necessário a justificar tal diferenciação, eis que, repita-se, a IN/SRF nº 243/02 determina que o valor do bem importado seja individualmente considerado, excluindo-se os fatores relativos à sua industrialização no Brasil.

Situação inversa, contudo, é aquela prevista na Lei nº 9.430/96, que determina a aplicação da margem de lucro de 60% sobre o valor líquido de revenda do bem manufaturado no Brasil e, por outro lado, a aplicação da margem de 20% sobre o valor do bem simplesmente revendido. Na primeira, presume-se a existência de uma parcela de lucro superior, pois certamente haverá agregação de valor ao insumo importado. Na segunda, ante a inexistência de valor agregado no País, a margem de lucro subsume-se ao valor de revenda do bem.

Conclui-se, pois, que a IN/SRF nº 243/02 também encerra nítida violação ao princípio da isonomia para o cálculo do preço parâmetro através do Preço de Revenda menos Lucro, pois mesmo considerando em todas as ocasiões os bens importados de maneira isolada, como se sempre viessem a ser revendidos, independentemente da agregação de valores no País (PRL60)

ante a inexistência desta (PRL20), estipula margens de lucro diferenciadas sem fornecer o discríme objetivo que validaria tal diferenciação.

É sabido que a legislação de preços de transferência vem sofrendo modificações desde 2009, com diversas tentativas do Governo Federal. Atualmente, está vigente uma nova modalidade de PRL, com margens de lucro variáveis de acordo com o setor econômico das empresas importadoras.

Essas alterações, em princípio, em nada impactam toda a discussão acima, que se refere a período em que a Lei n.º 9.430/96 vigia com a redação dada pela Lei n.º 9.959/2000.

Não obstante, não se pode deixar de mencionar que, no processo de alteração da legislação de preços de transferência, o próprio Governo Federal reconheceu expressamente a ilegalidade da IN/SRF n.º 243/2002.

Com efeito, em 29 de dezembro de 2009, foi publicada a Medida Provisória n.478, que determinou uma nova redação para o referido artigo 18 da Lei n.º 9.430/96. Com essa Medida Provisória, o método PRL foi substituído pelo método PVL (Preço de Venda menos Lucro) e foi determinada uma margem de lucro de 35% tanto para importação de insumos utilizados na produção nacional quanto para a importação de produtos para revenda.

Nessa ocasião, foi apresentada à apreciação da Presidência da República a Exposição de Motivos n.º 171/2009 justificando a alteração normativa pretendida. Confira-se:

20. No tocante às regras de preços de transferência, a atual legislação, em grande parte baseada em Instrução Normativa expedida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, vem sofrendo crescentes questionamentos na esfera administrativa, razão pela qual se faz necessária a adoção de medidas voltadas a propiciar maior eficácia ao controle de preços de transferência, tendo em vista a importância da matéria para a proteção da base tributária brasileira.

20.1. Visando instituir, em dispositivo legal, essas medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa, propõe-se a alteração da redação do art. 18 da Lei n- 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com o intuito de reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado, garantindo maior eficácia aos controles de preços de transferência.

20.2. As alterações contempladas pela proposta de nova redação ao art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, visam instituir medidas de controle de preços de transferência incidentes sobre as operações de comércio internacional efetuadas entre pessoas, físicas ou jurídicas, vinculadas, ou, ainda que com não vinculadas, sejam residentes ou domiciliados em países ou dependências de tributação favorecida ou que gozem de regime fiscal privilegiado.

20.3. Nesse sentido, o art. 9º altera o art. 18 da Lei n- 9.430, de 1996, de forma a instituir, em dispositivo com força de Lei, a metodologia de cálculo que permitirá às pessoas jurídicas sujeitas aos controles de preços de transferência e ao Fisco reconstituírem, com maior precisão, o valor pelo qual o bem, direito ou serviço importado de pessoas vinculadas, aplicados ou não à produção, teriam sido comercializados em condições de livre concorrência, tanto no caso de revenda de mercadoria quanto para as situações em que haja agregação de valor.

20.3. [sic] O art. 10 acrescenta o art. 19-A possibilitando que as margens de lucros previstas nos métodos de que tratam os arts. 18 e 19 da Lei nº 9.430, de 1996, sejam revistas por setor ou ramo de atividade econômica, por ato do Ministro de Estado da Fazenda, o que propiciará a possibilidade de calibrá-la de maneira mais precisa, na hipótese de constatação de que a margem em questão não representa a realidade das operações empreendidas por entidades não enquadradas nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

20.4. Também acrescenta o art. 19-B à Lei n- 9.430, de 1996, visando estabelecer prazo peremptório para escolha do método de cálculo do preço parâmetro pelo contribuinte, como forma de garantir maior efetividade ao controle de preços de transferência e às eventuais autuações empreendidas pelo Fisco.

(...) é fato inconteste que referida Exposição de Motivos nada mais fez do que reconhecer que a metodologia de cálculo de ajustes de preços de transferência ora questionada tinha como único fundamento da IN/SRF n.º 243/2002 e que, assim, havia a necessidade de alteração da Lei n.º

9.430/96 para atribuir fundamento legal a essa metodologia e, assim, "reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado".

Assim, é forçosa a conclusão de que, se foi necessária alterar a redação do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, antes desta alteração a IN/SRF nº 243/2002, tal como demonstrado à exaustão nestes autos, efetivamente não tinha fundamento legal e, portanto, era ilegal.

O tema discutido na presente impugnação vem sendo objeto de diversas discussões tanto na esfera administrativa como na esfera judicial, sendo que foram recentemente proferidas algumas decisões reconhecendo a demonstrada ilegalidade da IN/SRF nº 243/2002.

É o que se verifica das ementas dos acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (...)

No mesmo sentido, vale mencionar decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região proferida em dezembro de 2010 nos autos da Apelação nº 0034048- 52.2007.4.03.6100: (...)

Antecipando uma possível discussão no curso do presente processo administrativo, a Impugnante vem demonstrar a competência dos tribunais administrativos - isto é, tanto dessa d. Delegacia de Julgamento quanto do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - para analisar e julgar todas as alegações que permeiam o presente processo administrativo. Com efeito, o artigo 26-A do Decreto nº 70.235, determina, claramente, a limitação de competência das dd. autoridades julgadoras administrativas:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (grifos da Impugnante)

Lê-se nesse dispositivo regulamentar, pois, que as dd. autoridades julgadoras administrativas somente estão regimentalmente impedidas a afastar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, limitação esta, portanto, claramente inaplicável ao presente caso.

Sim, pois, tal como se lê na presente impugnação (i) não se está combatendo tratado, acordo internacional, lei ou decreto mas, sim, a interpretação nefasta aos interesses nacionais e contrária ao texto legal adotada por uma instrução normativa e (ii) o fundamento utilizado para tanto não é de

inconstitucionalidade, mas, sim, de ilegalidade.

Em vista do exposto, a Impugnante requer que a parcela questionada do auto de infração em exame seja julgada improcedente, em virtude da comprovada ilegalidade do cálculo para a aplicação do método PRL60 proposto pelo art. 12 da IN/SRF nº 243/02, cancelando-se, assim, o correspondente crédito tributário.

No tocante à parcela compensada da autuação, a Impugnante requer seja reconhecida a extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, II do Código Tributário Nacional.

A DRJ entendeu por improcedente a impugnação veiculada mantendo, assim, o crédito tributário em decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. IN SRF 243/2002. LEGALIDADE.

A sistemática prevista pela IN SRF nº 243, de 2002, não padece de qualquer ilegalidade, limitando-se a explicitar metodologia de cálculo em conformidade com o artigo 18, II, da Lei nº 9430/96.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

As normas relativas aos Preços de Transferência aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL.

Irresignada com a decisão a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário por meio do qual basicamente reitera as mesmas razões trazidas na Impugnação conforme antes transcrito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

1. DA ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi tempestivamente interposto e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, portanto, merecer conhecimento.

2. DO MÉRITO:

Conforme visto em sede do relatório a contribuinte entende pela ilegalidade da IN 243 na medida em ao ser editada extravasou as bordas legais do art.18, II, da Lei n. 9.430/1996 que indica as balizas legais de aplicação do método PRL 60.

A legislação brasileira de preços de transferência foi editada com vistas a evitar a transferência "indireta" de lucros ao exterior devendo ser observada por sociedades empresárias que realizem operações com pessoas jurídicas vinculadas residentes no exterior .

As normas de preços de transferência tem 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*”).

A partir do método adotado operações realizadas entre *partes vinculadas* que destoem desse padrão sujeitam-se aos ajustes de preço de transferência como se houvessem praticado o *preço parâmetro*. A propósito do assunto didáticas são as lições de Luís Eduardo Schoueri (*Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2006):

“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.”

Prefacialmente se constata, assim, nítida consciência de que toda a legislação de preços de transferência no direito tributário brasileiro tem forte estribo constitucional com destaque para o sobre-princípio da igualdade tributária que tem como consectário imediato o princípio da capacidade contributiva em matéria de impostos na medida em que o legislador ordinário somente está autorizado a empreender determinada tributação mediante imposto ante a manifestação de algum índice de manifestação de riqueza.

Nossa Constituição Federal prescreve simultaneamente como limitação outra ao poder de tributar o princípio da legalidade que está a determinar não só que a exação tributária deve realizar-se mediante lei, mas que cada um dos aspectos do fato gerador devem todos necessariamente estar previstos no texto da lei em sentido estrito.

Os preços de transferência no direito tributário brasileiro encontram-se regulados tanto em leis ordinárias como na legislação infra-legal que necessariamente deve fiel observância às balizas fixadas em lei. Porventura ultrapassadas as bordas legais ter-se-á por presente ilegalidade flagrante que não justifica a manutenção do crédito tributário.

Discussão primeira que merece ser enfrentada respeita à possibilidade os órgãos de julgamento afastar a aplicação de ato infralegal sob o argumento de que padece de vício de legalidade. O tema hoje é pacífico na doutrina e jurisprudência pátria sendo oportuno estabelecer o discrímen que há entre às Delegacias da Receita Federal, responsáveis pela fiscalização e pelo lançamento de tributos, e os atos próprios das chamadas Delegacias Regionais de Julgamento e e deste próprio CARF que têm por atribuição justamente proceder ao controle de legalidade do crédito tributário. Porventura tenha a autoridade fiscal lavrado

auto de infração consubstanciado em ato infra-legal que extravasa as bordas legais deve necessariamente anular o auto de infração lavrado.

Em situação como a acima ilustrada a autoridade julgadora do CARF estará diante de autêntico poder-dever devendo, assim, afastar a exação ante eventual vício de legalidade do ato que a fundamentou como já empreendido em diversas outras oportunidades:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2006
INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.
As autoridade julgadoras, no Processo Administrativo Fiscal Federal, encontram-se atreladas aos critérios de legalidade, devendo, sempre que necessário, reconhecer a ilegalidade de atos normativos infralegais que, na aplicação específica, demonstram estar em dissonância com os respectivos comandos normativos.
PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. IN SRF 243/2002.
As disposições do artigo 12 da IN SRF 243/2002, especificamente no que diz respeito aos critérios de aplicação do método PRL60, encontravam-se, até a edição da MP 562/2012 (convertida na Lei 12.715/2012), em descompasso com as determinações legais, somente se evidenciando a harmonia do sistema a partir da inovação legislativa proporcionada pelos novos dispositivos.
Por força dessa conclusão, reconhecendo-se a ilegalidade da composição do método de controle dos preços de transferência referenciado pelo mencionado dispositivo, não se pode admitir a imposição de sua observância pela contribuinte, ao menos no que se refere ao período anterior à alteração legislativa mencionada. (Acórdão n.1301-001.275)

Sem qualquer pretensão de antecipar qualquer juízo de mérito do caso ora posto em julgamento tem-se que a sucessão legislativa ocorrida, que consta da ementa, enuncia alguma pecha de ilegalidade no ato da IN 243 que merece ser detalhadamente enfrentada a fim de aferir se de fato há o extravasamento das bordas legais ou mera regulamentação do método previsto no art.18, II, da Lei n.9.430/1996, vejamos:

A Lei n.9.430/1996 ao estabelecer o método de controle de preços de transferência do Preço do Lucro de Revenda menos o Lucro parte da ficção de que o contribuinte auferir 60% de lucro quando da sua agregação de valor e revenda do produto final (PRL60).

O que ocorre é que quando da edição da IN n.243/2002 houve alterações significativas quanto à metodologia de cômputo do preço parâmetro sendo imperioso desvendar se a IN apenas regulamentou-a ou de fato transbordou os limites fixados em lei conforme alegou a recorrente.

A questão está em desvendar qual a diferença do método de cálculo previsto em lei daquele introduzido na IN 243. Luís Eduardo Schoueri (*Op.Cit*, p.169) indica a partir de dois elementos o que está a ensejar a majoração ao ajuste nos preços de transferências:

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 ao 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. Enquanto na lei o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a IN pretende que o limite seja estabelecido a partir do percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda, o que claramente acaba por restringir o resultado almejado pelo legislador.

Cristalino resta, assim, que a IN inovou na legislação tributária rompendo os limites fixados em lei.. O quadro comparativo formulado pelo contribuinte traz luz com as transcrições procedidas para indicar que a IN 243desbordou de sua função regulamentar o comando contido no art. 18 da Lei n. 9.430/1996, de sorte a propiciar seu fiel cumprimento.

A Lei n. 9.430 dispõe que o método PRL consiste na média aritmética dos preços de revenda dos bens, ao passo que a IN se refere à média aritmética ponderada. Ademais, a IN consagra, no § 11 do art. 12, metodologia para o cálculo do preço parâmetro, a qual não é versada na Lei nº 9.430.

Nessa perspectiva, atente-se que, a teor da lei, a aplicação do coeficiente de 60% dá-se sobre a média dos preços de venda do bem produzido, enquanto, à vista da instrução normativa, aludida alíquota recai sobre a participação do bem importado no preço de revenda da mercadoria fabricada. Bem é de se ver que tal alteração tem aptidão de majorar o IRPJ e CSLL, em especial naquelas situações em que resta agregado maior valor ao produto no Brasil.

O que tem-se é que antes da edição da IN 243 o PRL era definido após a dedução da margem de lucro, cujo cálculo considerava o valor da venda do produto no mercado interno, ao contrário do que a partir da edição da IN sucede, em que se leva em conta o contributo da mercadoria estrangeira no custo total do bem.

Não se ignora conforme consta da decisão da DRJ que a Receita Federal dispõe do poder normativo para a expedição de INs, contudo, deve se ater à disciplina, à interpretação do texto legal em cuja esteira foi o ato editado, na medida exata para permitir a estrita observância.

Na ordem constitucional brasileira não se admite que a Administração Tributária termine por legislar de modo a majorar tributo. Tanto mais no caso ora em julgamento no qual a própria lei já fornecia todos os critérios necessários à operacionalização do método PRL, não

carecendo a aplicabilidade de regulamentação alguma. Senão outro é o entendimento deste CARF:

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 (PRL-60%).
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. (Acórdão n.1302-00915).
GRIFOS NOSSOS

Não se ignora que há posicionamentos diversos perante este Eg. CARF, porém, sobejam argumentos para conclusão pela ilegalidade da IN conforme reiteradamente já reconhecido neste Tribunal Administrativo (Acórdãos n.1202-000835 E 1101-000864); o que só evidencia que a palavra final sobre a contenda será dada pelo Poder Judiciário por ventura este Tribunal Administrativo não seja fiel ao princípio da legalidade tributária.

O Poder Judiciário, por sua vez, já vem posicionando-se pela ilegalidade da IN ante inobservância das balizas fixadas em lei, vejamos:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTAÇÃO EM TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS VINCULADAS. METODOLOGIA DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. IN Nº 243/2002. ILEGALIDADE. RECURSO PROVIDO.

- Tratando-se de transações internacionais entre pessoas jurídicas vinculadas, a tributação dá-se através do conceito "preço de transferência", sob a metodologia, no caso da impetrante, do "Preço de Revenda menos Lucro" (art. 18 da Lei nº 9.430/1996).

- À guisa de complementar a disposição legal regente do assunto, sobrevieram instruções normativas da Secretaria da Receita Federal, incluindo a de nº 243/2002, que extrapolou o poder regulamentar que lhe é imanente, daí se avistando ofensa ao princípio da reserva da lei formal.

- Necessidade de se garantir à impetrante a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL, conforme art. 18 da Lei nº 9.430/1996, afastadas as alterações trazidas pela IN nº 243/2002.

-Recurso provido.

(TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 316016 - 0034048-52.2007.4.03.6100, Rel. JUIZ CONVOCADO ROBERTO JEUKEN, julgado em 19/08/2010, e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/09/2010 PÁGINA: 257)

Por último oportuna se faz transcrição da ementa de julgado proferido também pelo TRF 3 no mesmo sentido, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ILEGITIMIDADE DA AUTORIDADE COATORA INDEVIDAMENTE SUBSTITUÍDA, APÓS AS INFORMAÇÕES DA AUTORIDADE CORRETA. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO, NO CASO DOS AUTOS. MAJORAÇÃO DO IR E DA CSL POR FORÇA DA MODIFICAÇÃO DA FORMA DE CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA UTILIZADO EM OPERAÇÕES COM PESSOAS VINCULADAS NO EXTERIOR, CONSOANTE REGULAMENTAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SRF 243/02. AFRONTA À PREVISÃO LEGAL RECONHECIDA. (TRF 3ª Região, APELAÇÃO CÍVEL Nº 0028202-25.2005.4.03.6100/SP

2005.61.00.028202-8/SP

Ante todo o exposto, considerando o posicionamento deste CARF pela ilegalidade da IN e confirmado pelo Poder Judiciário mesmo que ainda não em sede de precedente judicial vinculante, voto por julgar procedente o Recurso Voluntário e extinguir o crédito tributário lançado.

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

Declamo aqui minhas homenagens ao I. Relator, mas peço vênia para dele divergir quanto à regularidade da IN/SRF nº 243/2002 para efeito de ajustes de preços de transferência pelo método PRL-60.

Quanto a esse método, o normativo em questão regulamentou o art. 18, da Lei nº 9.430/96 de forma a evitar distorções na apuração tendo como parâmetro principal o fato de que a operação a ser objeto de avaliação é a importação do insumo.

Sob esse prisma, a sistemática de apuração deve ter como base uma fórmula com escopo na apuração do preço parâmetro do bem importado - insumo no caso – considerado individualmente e no limite da margem de lucro legalmente estabelecida.

Na interpretação que o sujeito passivo dá ao art. 18 da Lei nº 9.430/95, o preço parâmetro do bem importado seria obtido após a subtração da margem de lucro de 60% do preço líquido de venda do produto final, sendo que a margem de lucro seria calculada sobre o próprio preço líquido de venda menos o valor agregado no País.

Lembrando que a operação a ser submetida ao ajuste é a importação do insumo, ao se excluir do preço líquido de venda a margem de lucro calculada sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado, obtém-se o custo do insumo acrescido de percentual da margem de lucro praticada na revenda, mas não se alcança o custo do bem importado.

Daí porque se justifica a aplicação da proporcionalidade regulamentada na IN nº 243/2001 através do § 11, do art. 12 que, além de deixar claro que não se deduz o valor agregado da margem de lucro, mas diretamente do preço líquido de venda., estabeleceu que a margem de lucro deveria ser calculada não sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto e o valor agregado no País, mas sobre a parcela do preço líquido de venda que corresponde ao bem importado, ou seja, a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido, o que possibilita 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.

Quanto à ilegalidade do ato normativo que teria extrapolado o poder regulamentar face ao art. 18 da Lei nº 9.430/96, faço minhas as razões expostas pela PGFN em estudo sobre o tema:

É importante ressaltar, nesse passo, que a fórmula mencionada pode ser extraída da leitura do art. 18 da Lei nº 9.430/96, considerando a falta de clareza na redação do item 1 do inciso II, *in verbis*:

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;

(grifos nossos)

De fato, é possível interpretar o texto legal no sentido de que o parâmetro seria obtido a partir da “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) da margem de lucro de sessenta por cento, e (v) do valor agregado no País”.

A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente “sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores”. Nesse sentido, vale transcrever as observações de Ricardo Marozzi Gregorio acerca da falta de clareza do texto legal:

“Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d”. Com efeito, afirma-se que a margem de lucro de 60% deve ser “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País” Ora, uma primeira leitura deste trecho faz pressupor que houve erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de “do valor agregado” deveria se assumir que a lei quis dizer “o valor agregado”. [...]

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00: [...]

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “1” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no *caput* do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção. [...]

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$.¹

Nessa linha de raciocínio, nota-se que a expressão “do valor agregado” se refere ao termo “diminuídos” (inciso II), e não à palavra “deduzidos” (item 1 da alínea d). Como apontado no trecho citado, cuida-se de *técnica redacional inapropriada*, voltada a evitar a inclusão de mais uma alínea no inciso II do art. 18, hipótese que se visualiza abaixo:

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;

¹ *Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170-195.*

d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

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

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

Por outro lado, a tese de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro não está em sintonia à própria dicção do dispositivo legal.² Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

“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.”

ou

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

Aliás, a revogada IN SRF nº 32/01 trilhou caminho similar à segunda alternativa, o que originou a fórmula de cálculo do PRL 60 defendida pela recorrente:

Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

Art. 12. (omissis)

§ 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.*

(grifos nossos)

Note-se que a redação do art. 12, inciso II, da IN SRF nº 32/01 difere do texto legal, uma vez que a construção gramatical foi modificada para possibilitar a concordância da expressão “do valor agregado” com a palavra “diminuídos”, ou seja, para inserir o valor agregado no cálculo da margem de lucro. Por consequência, não é correto afirmar que a fórmula prevista na IN SRF nº 32/01 [PP = PLV – ML 60% (PLV – VA)] corresponde à “fórmula da Lei nº 9.430/96”. Na realidade, essa é apenas *uma* das possíveis interpretações construídas a partir da Lei.

² Nesse sentido, vale conferir a declaração de voto proferida pelo Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no processo nº 10283.721285/2008-14 (Acórdão nº 1102-00.419).

Em resumo, é necessário deixar claro que a interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL 60, 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, o que dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa.

No recurso voluntário a interessada traz gráficos e tabelas para reforçar o argumento de que a IN/SRF nº 243/2002 agiria em desfavor à indústria nacional. A meu ver trata-se de um subterfúgio para defender uma distorção, bem explicada no bojo do voto condutor proferido no Acórdão 9101-002.514 (1ª turma CSRF, Sessão de 13/12/2016, Relator Rafael Vidal de Araújo):

[...]

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.

[...]

Em relação à suposta violação do princípio da isonomia pela IN, a recorrente apresenta questionamentos tendo como base o que seria a excessiva margem de lucro de 60%. Entretanto, tal percentual foi estipulado pela Lei nº 9.430/96 e não pelo ato normativo. Se distorção existisse, seria um vício da norma legal.

Quanto à jurisprudência, no âmbito administrativo o mencionado Acórdão 9101-002.514, em julgamento recente, derruba os argumentos contrários. Na esfera judicial, não há ainda uma consolidação jurisprudencial determinada por Tribunal superior (Recurso Repetitivo ou Repercussão Geral).

Para corroborar os argumentos de que a IN SRF 243/2002 não traz qualquer ilegalidade ou aumento de carga tributária, trago, pelo caráter didático, os exemplos contidos em forma de Anexos ao Acórdão 9101-002.514:

Anexo 1

Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PL60 - Interpretação do Sujeito Passivo

(1A) PParam = PLV – ML, onde:

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

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

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

$$(2A) \text{ ML} = 60\% * (\text{PLV} - \text{VA}),$$

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:

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

$$\text{PParam} = \text{PLV} - 60\% * \text{PLV} + 60\% * \text{VA}$$

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

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

$$(4A) \text{ Adição} = \text{PPrat} - \text{PParam}, \text{ onde:}$$

- 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:

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

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

Anexo 2

Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Interpretação "Correta"

$$(1B) \text{ PParam} = \text{PLV} - \text{ML} - \text{VA}$$

- 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”

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

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

$$\text{PParam} = \text{PLV} - 60\% * \text{PLV} - \text{VA}$$

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

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

$$(4B) \text{ Adição} = \text{PPrat} - \text{PParam}$$

- 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:

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

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

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 $\diamond$, abaixo empregado, representa a relação entre a equação (5A), no lado esquerdo, e a equação (5B), no lado direito.

$$(5A) \diamond (5B)$$

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

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

$$\text{PPrat} - 40\% * \text{PLV} - 60\% * \text{VA} \diamond \text{PPrat} - 40\% * \text{PLV} + \text{VA}$$

Ora, como a parcela $(\text{PPrat} - 40\% * \text{PLV})$ 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 $(PPrat - 40\% \cdot PLVenB)$, desde que esse valor não seja negativo, caso em que nem (5A) nem (5B) resultarão em adição.

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96 defendida 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

Instrução 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) PParam = PartBI → PP – ML, conforme art. 12, § 10, V, da IN SRF 243/2002.

(2C) ML = 60%* PartBI → 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:

$$PParam = PartBI \rightarrow PP - 60\% * PartBI \rightarrow PP$$

(3C) PParam = 40%* PartBI → PP, onde:

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

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

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

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

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

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

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

$$\text{Adição} = PPrat - PParam, \text{ onde:}$$

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.

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

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 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 $\diamond$, abaixo empregado, representa a relação entre a equação (5B), no lado esquerdo, e a equação (7C), no lado direito.

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

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

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

$$PPrat - 40\% * PLV + VA \diamond PPrat - 40\% * PLV * PPrat / (PPrat + VA)$$

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

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

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

Ademais, a adição em (7C) será igual à adição em (5B) em apenas duas hipóteses. A primeira quando tanto (7C) como (5B) resultarem em valores negativos, caso em que a adição será igual a zero, conforme art. 18, § 5º, da Lei nº

9.430/96. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (7C) como (5B) resultarão em adição de $(PPrat - 40\% \cdot PLVenB)$, desde que esse valor não seja negativo, caso em que também não haverá adição nem em (7C) nem em (5B).

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a IN SRF 243/2002 (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
$\text{PartBI} > \text{PP} = \% \text{PartBI} > \text{PP} * \text{PLV}$	666,67	857,14	923,08	947,37	960,00
$\text{ML} = 60\% * \text{PartBI} > \text{PP}$	400,00	514,29	553,85	568,42	576,00
$\text{PParam} = \text{PartBI} > \text{PP} - \text{ML}$	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
$\text{ML} = 60\% \text{PLV}$	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00
$\text{PParam} = \text{PLV} - \text{ML} - \text{VA}$	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
Adição = Pprat - PParam	0,00	0,00	250,00	550,00	850,00

De todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Leonardo de Andrade Couto - Redator Designado