



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

Processo nº 16561.720174/2012-19
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.503 – 1ª Turma
Sessão de 03 de abril de 2018
Matéria PREÇO DE TRANSFERÊNCIA.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ASTRAZENECA DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PROCESSO DE EMBALAGEM. AGREGAÇÃO DE VALOR. BEM APLICADO À PRODUÇÃO.

Não comporta relativização a agregação de valor de bem importado para fins de subsunção à hipótese prevista para adoção do método PRL-60 na apuração de preços de transferência. Demonstrado nos autos de maneira incontroversa que o insumo importado passou por processo de embalagem para ser colocado à disposição do consumidor final, incontestável a agregação de valor do produto.

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido. Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando-se a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. Precedentes no STJ (REsp nº 1.129.990-PR, REsp 834.681-MG e AgRg no REsp 1.335.688-PR).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, (i) quanto à Ilegalidade da IN/SRF 243/2002 e (ii) quanto aos juros de mora sobre multa de ofício, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa. Ausente, momentaneamente, a conselheira Adriana Gomes Rêgo, substituída pelo conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto – Relator "ad hoc"

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra. Ausente, momentaneamente, a conselheira Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Na condição de relator "ad hoc" para formalização da presente decisão, cumpre observar que os parágrafos que seguem foram elaborados pela i. Doutora Daniele Souto Rodrigues Amadio, relatora originária dos autos que não mais integra o Colegiado.

Tratam-se de **autos de infração** (E-fls. 2525 ss.) formalizados para a exigência de IRPJ e CSLL relativamente ao ano calendário de 2009, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, decorrente da acusação fiscal de não adição relativa a ajustes de

preços de transferência, em função (i) da adoção da sistemática da Lei n. 9.430/96 para cálculo do preço parâmetro com base no método do PRL 60, ao invés da sistemática prevista na Instrução Normativa no 243/2002; (ii) utilização do método do PRL 20 para cálculo do preço parâmetro de medicamentos importados acabados e acondicionados no Brasil; (iii) do desconto de ajustes financeiros da apuração do preço praticado; e (iv) desconto dos valores de Contribuição ao PIS e COFINS na apuração do preço parâmetro, conforme detalhado no **Termo de Verificação Fiscal**.

Insurgindo-se, a contribuinte apresentou **impugnação administrativa** (E-fls. ss.) sustentando, como resumido por ela própria em seu recurso especial, (i) equívoco da Fiscalização ao enquadrar o acondicionamento de medicamentos no regime do PRL 60%; (ii) a violação ao princípio da legalidade advinda da aplicação do método de cálculo previsto na IN 243, em detrimento ao método de cálculo da Lei 9.430; (iii) o descabimento do desconto do PIS e da COFINS na apuração do preço-parâmetro de um tributo com o qual não incorreu e que não foi incluído no cálculo do preço praticado com o consumidor final e (iv) a correção da dedução da taxa Libor nas compras efetuadas a prazo por ela no cálculo dos preços praticados no ano-calendário de 2009.

A autuação, no entanto, foi mantida por decisão da **Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I** (E-fls. 3260 ss.), sintetizada pela seguinte ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2009

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. AGREGAÇÃO DE VALOR.

O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de 20% (PRL20) não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos.

MÉTODO PRL60. CÁLCULOS SEGUNDO INSTRUÇÃO NORMATIVA. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

PREÇO PRATICADO. JUROS NAS COMPRAS A PRAZO.

Inexistindo na legislação vigente tratamento específico quanto ao ajustamento de preços praticados na importação direta da empresa vinculada em compras a prazo, e não comprovando a contribuinte a cobrança de juros nas operações, indevida a redução do preço praticado.

MÉTODO PRL. PREÇO PARÂMETRO. DEDUÇÃO DO PIS E DA COFINS.

No método PRL, uma das parcelas a ser deduzida da média aritmética dos preços de revenda para a obtenção do preço parâmetro são os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas (entre eles, o PIS e a COFINS). O benefício previsto no artigo 3º da Lei nº 10.147/2000 consiste, simplesmente, no direito do contribuinte, enquadrado nesse regime especial, de deduzir, do montante devido a título de PIS e COFINS, um crédito presumido, não tendo nenhuma repercussão na apuração dos preços de transferência.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

*Vistos, relatados e discutidos os autos do presente processo **ACORDAM** os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar **IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO**, nos termos do voto do relator."*

Na sequência, foi juntado aos autos **termo de perempção** (E-fls. 3288 ss.), registrando a não apresentação de recurso no prazo de 30 dias.

Em face dessa decisão que manteve o posicionamento fiscal, a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (E-fls. 3298 ss.), basicamente no mesmo sentido de sua impugnação administrativa, com acréscimo quanto à tempestividade da peça.

Posteriormente, foi também protocolizada **petição com a anexação de mandado de segurança impetrado** (E-fls. 3401 ss.) e correspondentes decisões judiciais para o processamento do recurso voluntário interposto.

A turma *a quo* então julgou o recurso voluntário, dando-lhe parcial provimento para admitir o uso do método PRL 20 nas hipóteses de acondicionamento de produtos importados acabados, como restou consignado na ementa do **Acórdão n. 1301-002.015** (E-fls. 3438 ss.):

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2009

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACONDICIONAMENTO. MÉTODO PRL.

O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de 20% (vinte por cento), pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, simples acondicionamento em embalagens de produtos farmacêuticos (blisterização) apropriadas à revenda dos mesmos no Brasil.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. IN SRF Nº 243/2002. LEGALIDADE.

A Instrução Normativa SRF nº 243/02 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 9.959/00.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PARÂMETRO. IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE AS VENDAS. PIS E COFINS. DEDUÇÃO.

No método PRL, uma das parcelas a ser deduzida da média aritmética dos preços de revenda para a obtenção do preço parâmetro são os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, entre eles, o PIS e a COFINS. O benefício previsto no artigo 3º da Lei nº 10.147/2000 consiste, simplesmente, no direito do contribuinte, enquadrado nesse regime especial, de deduzir, do montante devido a título de PIS e COFINS, um crédito presumido, não tendo nenhuma repercussão na apuração dos preços de transferência.

PREÇO PRATICADO. JUROS NAS COMPRAS A PRAZO.

Inexistindo na legislação vigente tratamento específico quanto ao ajustamento de preços praticados na importação direta da empresa vinculada em compras a prazo, e não comprovando a contribuinte a cobrança de juros nas operações, indevida a redução do preço praticado.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento decorrente, no que couber, o decidido com relação ao lançamento do IRPJ, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA

Sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, não paga no vencimento, incidem juros de mora à taxa SELIC, nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros deste colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza que excluía a incidência de juros sobre a multa e Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro que dava provimento integral ao recurso".

A Fazenda Nacional interpôs, assim, **Recurso Especial** (E-fls. 3475 ss.), com relação à questão do uso do PLR 20 na hipótese de embalagem de produtos importados acabados, por entender que isso compreenderia agregação de valor, e que isso levaria à aplicação do PRL 60, ao qual foi dado seguimento por **despacho de admissibilidade**(E-fls. 3488 ss.).

Por sua vez, a contribuinte também interpôs **Recurso Especial** (E-fls. 3505 ss) sustentando divergência do acórdão recorrido em relação aos respectivos paradigmas, no que se refere aos seguintes pontos: (i) adoção da sistemática da Lei n. 9.430/1996 para cálculo do preço parâmetro com base no método do PRL 60, ao invés da sistemática prevista na Instrução Normativa n. 243/2002 (acórdãos n. 1202-001.026 e n. 1101-000.864); (ii) desconto de ajustes financeiros da apuração do preço praticado (acórdão n. 1102-001.238); (iii) desconto dos valores de PIS e COFINS na apuração do preço parâmetro, tendo em vista o regime especial de crédito presumido estabelecido pela Lei n. 10.147/2000 (acórdão n. 1201-001.259) e (iv) inaplicabilidade de juros sobre multa (acórdãos n. 9202-002.600 e n. 9101-000.722).

A contribuinte também apresentou **contrarrrazões** (E-fls. 3814 ss.) sustentando, preliminarmente, a ausência de condições de conhecimento do recurso, por impossibilidade de reanálise da matéria fática e inaplicabilidade do acórdão paradigma (n. 1302-00.915) ao presente caso, uma vez que trata da desconsideração da aplicação do método do PRL 20 em decorrência do acondicionamento de produtos importados a granel para posterior venda no mercado interno, enquanto o acondicionamento e reacondicionamento promovidos pela contribuinte nos produtos por ela importados (prontos e acabados), partiriam de vários estágios, inclusive em alguns deles sequer haveria

acondiçãoamento, sendo realizados apenas testes de controle de qualidade, com posterior armazenagem para revenda, desenvolvendo suas razões para o não provimento do recurso.

O **despacho de admissibilidade** (E-fls. 3860 ss.) deu seguimento parcial ao recurso da contribuinte, somente com relação à primeira e última matérias.

Diante do referido despacho de admissibilidade, a contribuinte interpôs **agravo** (E-fls. 3875 ss.), no intuito de que se suspendesse a exigibilidade do crédito tributário e também fosse dado seguimento ao seu recurso quanto (i) à legitimidade do desconto de ajustes financeiros da apuração do preço praticado e (ii) ao desconto na apuração do preço parâmetro da Contribuição ao PIS e da COFINS, o qual foi rejeitado por **despacho** às E-fls. 3888 ss.

Por fim, a Fazenda Nacional apresentou suas **contrarrazões** (E-fls. 3904 ss.), no que se refere à necessidade de adoção do artigo 12 da Instrução Normativa n. 243/2003 e à incidência de juros sobre a multa de ofício.

Passa-se, então, à apreciação dos recursos especiais.

Voto Vencido

Luís Flávio Neto – Relator "ad hoc"

Na condição de relator "ad hoc" para formalização da presente decisão, cumpre observar que os parágrafos que seguem foram elaborados pela i. Doutora Daniele Souto Rodrigues Amadio, relatora originária dos autos que não mais integra o Colegiado.

I. Recurso Especial da Fazenda Nacional

Conhecimento do Recurso Especial

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os

demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que diverjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Voltando-se então ao caso sob exame, observa-se que a Fazenda Nacional assim delimitou a divergência sustentada:

"Há, portanto, nítida divergência jurisprudencial entre o r. acórdão proferido pelo e. Colegiado a quo e o acórdão paradigma, pois ambos trataram da aplicação do art. 18 da Lei 9430/96, que define o método PRL como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos de alguns valores, dentre eles a margem de lucro, que será presumida em 60% na hipótese de "bens aplicados à produção", ou em 20% "nas demais hipóteses".

Para o acórdão recorrido, a agregação de valor pela colocação de embalagem, por si só, não seria suficiente para a aplicação do método PLR-60%.

O acórdão paradigma, por sua vez, diante da interpretação da Lei nº 9.430/96 combinada com a leitura da IN. SRF, 243/2002, entende que havendo a agregação de valor na hipótese de colocação de embalagem, o PLR deve observar a margem de lucro de 60%.

Portanto, consoante esposado no voto-vencedor do paradigma ora apresentado, qualquer intervenção realizada pelo importador que não caracterize a mera revenda, acarretando agregação de valor, implica na submissão do item à produção local, sendo inafastável a incidência do PRL-60 como método de determinação do preço-parâmetro." (sublinhou-se)

Por sua vez, assim foi redigido o despacho de admissibilidade:

"A Fazenda Nacional interpõe Recurso Especial suscitando divergência em relação à seguinte matéria: aplicação do método PRL 20 no caso de acondicionamento de produtos farmacêuticos em embalagens (BLISTERIZAÇÃO).

Para comprovar o dissenso foi indicado, como paradigma, o Acórdão nº 1302-00.915. Vejamos sua ementa, naquilo que importa ao presente exame:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

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

Como se vê, a simples comparação das ementas dos julgados, recorrido e paradigma, por si só, já autoriza afirmar que o dissídio jurisprudencial foi comprovado, vez que, tratando da mesma situação fática (importação de produtos farmacêuticos a granel e acondicionamento em embalagens) e debruçando-se sobre idêntica legislação idêntica, decidiram de forma absolutamente distinta.

Com essas considerações, concluo que restaram atendidos os pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual pronuncio-me pelo seguimento do recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional." (grifou-se)

Muito embora a conclusão do despacho de admissibilidade afirme a clareza da divergência, não me parece que numa análise mais detida alguns pontos possam deixar de ser registrados.

Primeiramente, como se lê dos dois documentos transcritos acima, não obstante o despacho acentue que a divergência circunscreva-se à *"aplicação do método PRL 20 no caso de acondicionamento de produtos farmacêuticos em embalagens (BLISTERIZAÇÃO)"*, a Fazenda Nacional discute que *"qualquer intervenção realizada pelo importador que não caracterize a mera revenda, acarretando agregação de valor, implica na submissão do item à produção local, sendo inafastável a incidência do PRL-60 como método de determinação do preço-parâmetro."*

Isso é relevante diante das consequências seguintes.

Apesar de a decisão recorrida haver citado acórdão que remetia ao processo de blisterização de produtos adquiridos a granel, foi feito isso para se confirmar o raciocínio desenvolvido ao longo do voto, que não se voltaria, como expressamente consignado, à questão da agregação de valor, já prejudicando por si só a configuração da divergência nos termos postos pela recorrente.

Efetivamente, lê-se no acórdão recorrido que o critério de decidir foi a necessidade de se verificar se a embalagem das mercadorias, no caso concreto, teria afetado o processo produtivo e, destaca-se, a ausência de prova de que isso teria ocorrido, daí porque se teria mantido a adoção do PRL 20.

Eis o texto do acórdão recorrido, com destaque para os trechos grifados:

"(1) DO MÉRITO DA AUTUAÇÃO ATIVIDADE DE EMBALAGEM ILEGITIMIDADE DE DESQUALIFICAÇÃO DO MÉTODO PRL 20% PELA D. FISCALIZAÇÃO

Após breve introdução da acusação fiscal, a contribuinte ora recorrente em vasta argumentação passa a demonstrar que o entendimento da fiscalização e mantido pela DRJ, alegando, em síntese que: "é totalmente descabido, seja pelo equívoco na interpretação dos fatos (uma vez que os produtos citados acima são revendidos sem qualquer processo de fabricação), seja pelo equívoco na interpretação da legislação de preço de transferência (já que a Fiscalização considerou que qualquer agregação de valor seria suficiente para aplicação do PRL 60%)."

Aduz, mais:

Da análise dos fundamentos da r. decisão, é possível afirmar de plano que uma simples mudança de código não é suficiente para determinar que houve produção de um novo bem. Além disso, a Recorrente possui padrões de código para importação e para revenda no Brasil, de modo que em toda e qualquer situação, haverá mudança de código.

Vê-se, então, que a lide gira em torno do suposto uso indevido pela fiscalização do Método PRL60 para os ajustes de preços de transferência em relação a determinados produtos farmacêuticos importados pela recorrente de empresas a ela vinculadas e, que nos dizeres da defesa teriam sido objeto exclusivamente do processo de embalagem, sem qualquer alteração em sua natureza. Dessa forma,

sustenta que, no caso, caberia para esses produtos a utilização do método PRL20

Aqui importa reproduzir a legislação que trata da matéria à época do período fiscalizado, a saber:

Lei nº 9.430/96

...

Art. 18. (...)

A IN/SRF nº 243/2002 regulamenta o tema nos seguintes termos:

Art. 12.

(...)

Como se verifica da leitura dos dispositivos acima transcritos, a legislação estabelece a utilização do método PRL60 na hipótese de agregação de valor resultante de bens importados aplicados à produção. Já o ato normativo por sua vez menciona a agregação de valor de forma genérica o que poderia induzir ao entendimento de que qualquer agregação descaracterizaria o processo de revenda.

A meu ver cabe aqui aplicar os fundamentos do acórdão 1402001.467, de 08/10/2013, da lavra do i. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, inclusive, tratase da mesma empresa ora recorrente, pelo que peço vênia para transcrever os seguintes fragmentos:

Não se pode olvidar que uma Instrução Normativa regula a forma de aplicação da lei que lhe deu origem. Sendo assim, por óbvio que não deve haver incompatibilidade entre elas. Se a lei formal estabelece um regramento de forma restritiva, não cabe ao ato normativo ampliar esse alcance. Na mesma linha, é grande o risco de agressão à lei quando a Instrução Normativa restringe o alcance de dispositivo legal de caráter abrangente.

Sobre esse prisma, entendo que a agregação de valor mencionada no § 9º, da IN/SRF nº 243/2002 só pode ser interpretada como aquela relacionada à aplicação do bem importado ao processo produtivo. Por definição legal, não é o valor da agregação que define o método mas de que forma ela ocorreu.

A exposição de motivos da Lei nº 9.959/2000, que modificou a Lei nº 9.430/96 e introduziu o método PRL60, traz com clareza:

(...)

5. O artigo 2º admite, para fins de controle de preços de transferência, a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro PRL, nos casos de importação de bens, serviços ou direitos empregados, utilizados ou aplicados na produção de outros bens, serviços ou direitos, estabelecendo-se para tanto, uma margem de lucro de sessenta por cento.

(...)

Nesse ponto, concordo com a recorrente quando afirma que generalizar o alcance da agregação de valor para definir o método de ajuste adequado tornaria quase impraticável a utilização do PRL20.

Cabe então avaliar se o processo de colocação de embalagem, pois é essa a atividade sob exame, caracterizaria a utilização do bem no processo produtivo. Em primeiro lugar, convém esclarecer que entender ou não o processo de embalagem como industrialização mostra-se irrelevante no presente caso. Não está em discussão a definição legal para efeito de incidência do IPI, mas sim os efeitos da colocação de embalagem como modificadora do estágio original do bem e o impacto na margem de lucro daí decorrente.

No análise feita pela Fiscalização no procedimento fiscal e corroborada na diligência, a autoridade lançadora enfatiza a agregação de valor para justificar a desqualificação do método PRL20.

Com já esclarecido acima, tal hipótese, por si só, não daria ensejo à utilização do método PRL60.

Quanto à utilização do bem no processo produtivo, o Fisco baseou-se nos registros contábeis onde haveria uma mudança de codificação do bem após o embalagem o que implicaria na assunção, pelo sujeito passivo, de que o produto original teria se transformado em outro com características distintas.

Com todo respeito que merece a autoridade lançadora pelo exaustivo trabalho de levantamento e verificação de dados, penso que tal entendimento está na esfera da hipótese.

Até porque poder-se-ia supor que a forma de registro do sujeito passivo envolve questões de controle interno.

Em função da matéria sob exame, caberia um aprofundamento da diligência com verificações que permitissem em primeiro lugar a descrição do processo de

embalagem para cada um dos produtos avaliados e como consequência uma avaliação precisa quanto à caracterização ou não desse procedimento como modificador do estado original do bem.

Ratifica-se: a questão aqui tratada não é de direito mas fática. A colocação de embalagem pode ou não implicar na alteração do estado original do bem de forma a justificar a utilização do método PRL60 para ajuste dos preços de transferência. No presente caso, tratando-se de indústria farmacêutica essa possibilidade é até mais significativa. Entretanto, nem a ação fiscal nem o procedimento de diligência lograram trazer elementos de prova suficientes a demonstrarem essa circunstância, que representava a questão primordial a ser dirimida nos autos.

Trago por importante outro precedente ao caso em concreto, trata-se do Acórdão 1301000.995 (portanto desta mesma Turma Ordinária), Sessão de 07 de agosto de 2012, na qual, por unanimidade de votos, acordaram seus membros em dar provimento ao recurso voluntário, cuja ementa reproduz:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2006

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

1. Conforme se verifica da análise dos elementos contidos nos autos, o simples processo de “blisterização” não se caracteriza como específico processo de “produção” a descaracterizar a possibilidade de aplicação do critério do PRL20 de que tratavam as disposições originárias do Art. 18, inciso II, alínea d, item 2 da Lei 9.430/96.

2 Tal procedimento, conforme se verifica, é exigência para a comercialização do produto importado no mercado interno, não compreendendo, dessa forma, qualquer ato de aplicação do produto importado na produção. Analisando todas as considerações apresentadas, e, de acordo com as normas regentes da matéria, entendo, com a devida vênia, assistir razão à contribuinte, tendo em vista que, conforme restou amplamente demonstrado nos autos, não se trata, de forma alguma, em qualquer processo de alteração do produto final comercializado, mas sim, apenas e tão somente de procedimento voltado ao atendimento de normas internas aplicadas à comercialização específica do produto importado, que, em absolutamente nada, representa alteração em sua substância.

Nessa linha, a par dos valorosos argumentos trazidos pela fiscalização, e, ainda, apresentados pela r. decisão de primeira instância, entendo que, na linha

destacada pelas respostas trazidas pela contribuinte em frente as intimações da autoridade fiscal, e, ainda, de acordo com os argumentos por ela mesma (contribuinte) apresentados, a introdução dos referidos comprimidos (importados à granel) em embalagens exigidas pela vigilância sanitária brasileira não pode, de forma alguma, ser considerada como procedimento de produção, agregando valor ao produto resultante de bens importados aplicados à produção, a ponto de exigir a aplicação da sistemática do indicado PRL60, da forma como pretende a douda fiscalização.

Diante dessas razões, concluo pela impossibilidade de configuração, na presente vertente, da hipótese de aplicação do produto importado na produção, da forma como apontado pelo art. 18, II, 'd' da Lei 9.430/96, sendo, portanto, inaplicável a margem de lucro sob o percentual de 60% (sessenta por cento), da forma como pretendido pela fiscalização, destacando, portanto, a completa improcedência deste item do lançamento efetuado." (grifou-se)

Outro ponto que merece destaque, no sentido das considerações realizadas acima, é que o acórdão recorrido não se limitou à análise do caso concreto sob a perspectiva da blisterização de produtos importados a granel, porque como reconhecido, não se cuidou da hipótese específica da circunstância autada no presente processo e tratada desta forma pelo acórdão recorrido

Como colocado pela contribuinte, para melhor esclarecer a questão fáctica, nem todos os produtos seriam importados em graneis e alguns sequer sofreriam acondicionamento:

" 23. Conforme demonstrado pela Recorrida desde o início do procedimento de fiscalização, o acondicionamento e reacondicionamento promovidos pela ora Recorrida

nos produtos por ela importados (prontos e acabados), partem de vários estágios de acondicionamento.

24. Para alguns deles, inclusive, não há sequer acondicionamento, sendo realizados apenas testes de controle de qualidade, com posterior armazenagem para revenda.

Essa é a situação dos seguintes produtos:

I s030 TOMIIDEX 2 MG Não há processo produtivo no Brasil. A Astrazeneca apenas realiza testes/análises e coloca o produto em embalagens individuais de isopor e frita para a proteção contra quebras. Produto tóxico.

I 5093 MERONEM ry 1G SF Não há processo produtivo no Brasil. O produto é recebido em embalagem primária. A Astrazeneca realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagem secundária.

I 5095 MERONEM TV 500 MG SF Não há processo produtivo no Brasil. O produto é recebido em embalagem primária. A Astrazeneca realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagem secundária.

25. A tabela abaixo evidencia a diferença dos estágios de acondicionamento de alguns dos produtos importados pela Recorrida:

Produto importado pela Recorrida
Descrição do Procedimento da Embalagem
ZOLADEX 3,6MG
DEPOT CX CII

O produto é recebido em embalagem primária. A Recorrida realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens que serão remetidas ao consumidor. Tais embalagens consistem em blisters, pouchs, frascos envasados entre outras.

ARIMIDEX
BLISTER 14COMP

O produto é recebido em embalagem primária. A Recorrida realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens que serão remetidas ao consumidor. Tais embalagens consistem em blisters, pouchs, frascos envasados entre outras.

ZOLADEX LA
DEPOT CX CII

O produto é recebido em embalagem primária. A Recorrida realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens que serão remetidas ao consumidor. Tais embalagens consistem em blisters, pouchs, frascos envasados entre outras.

BUDECORT AQUA
32 MCG SPRAY

O produto é recebido em embalagem primária. A Recorrida realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens que serão remetidas ao consumidor. Tais embalagens consistem em blisters, pouchs, frascos envasados entre outras.

BTIDECORT AQUA
64 MCG

O produto é recebido em embalagem primária. A Recorrida realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens que serão remetidas ao consumidor. Tais embalagens consistem em blisters, pouchs, frascos envasados entre outras.

CASODEX 50MG
BULK

O produto é importado em graneis. A Recorrida apenas realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens primárias (blisters) e na embalagem secundária (cartucho) na forma a qual será a será apresentado ao consumidor.

SPLENDIL 5MG _
BULK

O produto é importado em graneis. A Recorrida apenas realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens primárias (blisters) e na embalagem secundária (cartucho) na forma a qual será a será apresentado ao consumidor.

ATACAND 8MG _
BULK

O produto é importado em graneis. A Recorrida apenas realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens primárias (blisters) e na embalagem secundária (cartucho) na forma a qual será a sera ao consumidor

ATACAND 16MG _
BULK

O produto é importado em graneis. A Recorrida apenas realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens primárias (blisters) e na embalagem secundária (cartucho) na forma a qual será a será apresentado ao consumidor.

ATACAND HCT

16MG _ BULK

O produto é importado em graneis. A Recorrida apenas realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens primárias (blisters) e na embalagem secundária (cartucho) na forma a qual será a será apresentado ao consumidor.

NEXIIM 20MG

BULK

O produto é importado em graneis. A Recorrida apenas realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens primárias (blisters) e na embalagem secundária (cartucho) na forma a qual será a será apresentado ao consumidor.

NEXIUM 40MG

BULK

O produto é importado em graneis. A Recorrida apenas realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens primárias (blisters) e na embalagem secundária (cartucho) na forma a qual será a será apresentado ao consumidor."

Diversamente, o paradigma (acórdão n. 1302-00.915) parte expressamente de uma questão em que houve tão somente importação a granel:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

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

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

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

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA PRL - 60% - IN SRF 243/02 - ILEGALIDADE - A IN 243/02 buscou interpretar a Lei, porém excedeu seus limites ao presumir, sem autorização legal ou suporte fático, o valor agregado no Brasil por uma regra de proporcionalidade. Para não resultar em ajuste, tal valor teria que ser no mínimo custo incorrido no Brasil agregado à margem de 150% (60% do

preço). As margens fixas determinadas pela Lei 9.430/96 aplicam-se apenas aos custos importados de determinadas partes ou aos respectivos preços de revenda, não aos custos ou preços de itens nacionais e nem à margem ou ao valor agregado no Brasil. A IN 243/02 não está de acordo nem com o texto ou com o contexto da Lei". (Grifou-se)

Desse modo, para além das outras razões expostas inicialmente, caso eventualmente se considerasse que a divergência se referiria tão somente à questão do PLR na hipótese de blisterização de produtos importados a granel, ainda assim não se entende que o acórdão acima se prestaria como paradigma para o presente recurso especial, uma vez que neste consta a importação de produtos que não foi realizada a granel, carecendo de similitude fáctica.

Assim sendo, pelas diferentes razões apresentadas **VOTA-SE POR NÃO CONHECER o Recurso Especial.**

Mérito

Na eventualidade de vencida quanto ao conhecimento do recurso, compreende-se, objetivamente, que o processo de embalagem e aposição de marca no país, de produto importado acabado, sobretudo para o atendimento da legislação regulatória interna, não representa industrialização ou utilização como insumos que imponham a adoção do PRL 60, mostrando-se correto o procedimento utilizado pela contribuinte de uso do PRL 20, razão pela qual se mantém o acórdão recorrido no que interessa:

"(1) DO MÉRITO DA AUTUAÇÃO ATIVIDADE DE EMBALAGEM ILEGITIMIDADE DE DESQUALIFICAÇÃO DO MÉTODO PRL 20% PELA D. FISCALIZAÇÃO

Após breve introdução da acusação fiscal, a contribuinte ora recorrente em vasta argumentação passa a demonstrar que o entendimento da fiscalização e mantido pela DRJ, alegando, em síntese que: "é totalmente descabido, seja pelo equívoco na interpretação dos fatos (uma vez que os produtos citados acima são revendidos sem qualquer processo de fabricação), seja pelo equívoco na interpretação da legislação de preço de transferência (já que a Fiscalização considerou que qualquer agregação de valor seria suficiente para aplicação do PRL 60%)."

Aduz, mais:

Da análise dos fundamentos da r. decisão, é possível afirmar de plano que uma simples mudança de código não é suficiente para determinar que houve produção de um novo bem. Além disso, a Recorrente possui padrões de código para importação e para revenda no Brasil, de modo que em toda e qualquer situação, haverá mudança de código.

Vê-se, então, que a lide gira em torno do suposto uso indevido pela fiscalização do Método PRL60 para os ajustes de preços de transferência em relação a determinados produtos farmacêuticos importados pela recorrente de empresas a ela vinculadas e, que nos dizeres da defesa teriam sido objeto exclusivamente do

processo de embalagem, sem qualquer alteração em sua natureza. Dessa forma, sustenta que, no caso, caberia para esses produtos a utilização do método PRL20

Aqui importa reproduzir a legislação que trata da matéria à época do período fiscalizado, a saber:

Lei nº 9.430/96

...

Art. 18. (...)

A IN/SRF nº 243/2002 regulamenta o tema nos seguintes termos:

Art. 12.

(...)

Como se verifica da leitura dos dispositivos acima transcritos, a legislação estabelece a utilização do método PRL60 na hipótese de agregação de valor resultante de bens importados aplicados à produção. Já o ato normativo por sua vez menciona a agregação de valor de forma genérica o que poderia induzir ao entendimento de que qualquer agregação descaracterizaria o processo de revenda.

A meu ver cabe aqui aplicar os fundamentos do acórdão 1402001.467, de 08/10/2013, da lavra do i. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, inclusive, tratase da mesma empresa ora recorrente, pelo que peço vênia para transcrever os seguintes fragmentos:

Não se pode olvidar que uma Instrução Normativa regula a forma de aplicação da lei que lhe deu origem. Sendo assim, por óbvio que não deve haver incompatibilidade entre elas. Se a lei formal estabelece um regramento de forma restritiva, não cabe ao ato normativo ampliar esse alcance. Na mesma linha, é grande o risco de agressão à lei quando a Instrução Normativa restringe o alcance de dispositivo legal de caráter abrangente.

Sobre esse prisma, entendo que a agregação de valor mencionada no § 9º, da IN/SRF nº 243/2002 só pode ser interpretada como aquela relacionada à aplicação do bem importado ao processo produtivo. Por definição legal, não é o valor da agregação que define o método mas de que forma ela ocorreu.

A exposição de motivos da Lei nº 9.959/2000, que modificou a Lei nº 9.430/96 e introduziu o método PRL60, traz com clareza:

(...)

5. O artigo 2º admite, para fins de controle de preços de transferência, a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro PRL, nos casos de importação de bens, serviços ou direitos empregados, utilizados ou aplicados na produção de outros bens, serviços ou direitos, estabelecendo-se para tanto, uma margem de lucro de sessenta por cento.

(...)

Nesse ponto, concordo com a recorrente quando afirma que generalizar o alcance da agregação de valor para definir o método de ajuste adequado tornaria quase impraticável a utilização do PRL20.

Cabe então avaliar se o processo de colocação de embalagem, pois é essa a atividade sob exame, caracterizaria a utilização do bem no processo produtivo.

Em primeiro lugar, convém esclarecer que entender ou não o processo de embalagem como industrialização mostra-se irrelevante no presente caso. Não está em discussão a definição legal para efeito de incidência do IPI, mas sim os efeitos da colocação de embalagem como modificadora do estágio original do bem e o impacto na margem de lucro daí decorrente.

No análise feita pela Fiscalização no procedimento fiscal e corroborada na diligência, a autoridade lançadora enfatiza a agregação de valor para justificar a desqualificação do método PRL20.

Com já esclarecido acima, tal hipótese, por si só, não daria ensejo à utilização do método PRL60.

Quanto à utilização do bem no processo produtivo, o Fisco baseou-se nos registros contábeis onde haveria uma mudança de codificação do bem após o embalamento o que implicaria na assunção, pelo sujeito passivo, de que o produto original teria se transformado em outro com características distintas.

Com todo respeito que merece a autoridade lançadora pelo exaustivo trabalho de levantamento e verificação de dados, penso que tal entendimento está na esfera da hipótese.

Até porque poder-se-ia supor que a forma de registro do sujeito passivo envolve questões de controle interno.

Em função da matéria sob exame, caberia um aprofundamento da diligência com verificações que permitissem em primeiro lugar a descrição do processo de embalagem para cada um dos produtos avaliados e como consequência uma avaliação precisa quanto à caracterização ou não desse procedimento como modificador do estado original do bem.

Ratifica-se: a questão aqui tratada não é de direito mas fática. A colocação de embalagem pode ou não implicar na alteração do estado original do bem de forma a justificar a utilização do método PRL60 para ajuste dos preços de transferência. No presente caso, tratando-se de indústria farmacêutica essa possibilidade é até mais significativa. Entretanto, nem a ação fiscal nem o procedimento de diligência lograram trazer elementos de prova suficientes a demonstrarem essa circunstância, que representava a questão primordial a ser dirimida nos autos.

Trago por importante outro precedente ao caso em concreto, trata-se do Acórdão 1301000.995 (portanto desta mesma Turma Ordinária), Sessão de 07 de agosto de 2012, na qual, por unanimidade de votos, acordaram seus membros em dar provimento ao recurso voluntário, cuja ementa reproduzo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2006

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

1. Conforme se verifica da análise dos elementos contidos nos autos, o simples processo de “blisterização” não se caracteriza como específico processo de “produção” a descaracterizar a possibilidade de aplicação do critério do PRL20 de que tratavam as disposições originárias do Art. 18, inciso II, alínea d, item 2 da Lei 9.430/96.

2 Tal procedimento, conforme se verifica, é exigência para a comercialização do produto importado no mercado interno, não compreendendo, dessa forma, qualquer ato de aplicação do produto importado na produção. Analisando todas as considerações apresentadas, e, de acordo com as normas regentes da matéria, entendo, com a devida vênia, assistir razão à contribuinte, tendo em vista que, conforme restou amplamente demonstrado nos autos, não se trata, de forma alguma, em qualquer processo de alteração do produto final comercializado, mas sim, apenas e tão somente de procedimento voltado ao atendimento de normas internas aplicadas à comercialização específica do produto importado, que, em absolutamente nada, representa alteração em sua substância.

Nessa linha, a par dos valorosos argumentos trazidos pela fiscalização, e, ainda, apresentados pela r. decisão de primeira instância, entendo que, na linha destacada pelas resposta trazidas pela contribuinte em frente as intimações da autoridade fiscal, e, ainda, de acordo com os argumentos por ela mesma (contribuinte) apresentados, a introdução dos referidos comprimidos (importados à granel) em embalagens exigidas pela vigilância sanitária brasileira não pode, de forma alguma, ser considerada como procedimento de produção, agregando valor ao produto resultante de bens importados aplicados à produção, a ponto de exigir a aplicação da sistemática do indicado PRL60, da forma como pretende a douda fiscalização.

Diante dessas razões, concluo pela impossibilidade de configuração, na presente vertente, da hipótese de aplicação do produto importado na produção, da forma como apontado pelo art. 18, II, 'd' da Lei 9.430/96, sendo, portanto, inaplicável a margem de lucro sob o percentual de 60% (sessenta por cento), da forma como pretendido pela fiscalização, destacando, portanto, a completa improcedência deste item do lançamento efetuado."

No mesmo sentido, o **acórdão n. 1402-001.238** em que, por unanimidade de votos, se desconstituiu o crédito tributário pelos mesmos fundamentos:

" Conforme relatado, trata-se de exigências em face da acusação fiscal de irregularidades no cumprimento da legislação de preços de transferência.

A Fiscalização restringiu a sua análise aos métodos de preço de transferência utilizados pela Recorrente nas operações de importação, solicitando inicialmente: (i) memórias de cálculos sintéticas e analíticas dos preços de transferência dos bens, serviços e direitos importados no ano de 2006; e (ii) relação de empresas vinculadas nos termos do artigo 23 da Lei 9.430; (iii) planilha de cálculo conforme modelo indicado pela própria Fiscalização de ajustes de preços de transferência de bens importados, relativamente ao período de 2006, devidamente acompanhada de memórias de cálculos de suporte aos métodos adotados; (iv) planilha indicando todas as importações realizadas em 2006 conforme SISCOEX; (v) planilha consolidando os dados dos livros de inventário da empresa; (vi) planilha indicando as importações devolvidas no ano calendário de 2006; (vii) planilha relacionando todas as saldas efetivas ocorridas durante o ano calendário de 2006; (viii) relação de contratos de mútuo ou empréstimo a pagar e a receber; (ix) plano de contas do mesmo período; (x) documentos societários das empresas, dentre outros (ver Termo de Intimação nº 01) .

De acordo a Fiscalização, as operações com os referidos produtos não poderiam se sujeitar à apuração de preço de transferência pelo método PRL 20%, pois importaram "agregação de valor no país".

Essa agregação de valor no país foi resultado de atividades de embalagem de produtos e que, segundo a Fiscalização, constituíam espécie de industrialização, nos termos do artigo 4º, inciso IV do Decreto 2.637/98 (doravante "Regulamento do IPI") .

Vejam os trechos do termo de verificação fiscal que bem resume o pensamento da Fiscalização: "O segundo grupo de produto, com códigos compostos de cinco dígitos, são, no país, submetidos a processo produtivo, de forma a torná-los

aptos a serem colocados no mercado. Nesta situação, a agregação de valor resultante da operação industrial de acondicionamento torna impossível a utilização do método de revenda com margem de 20%".

Assim, a Fiscalização houve por bem aplicar o método PRL 60% para apuração do preço de transferência desses produtos, utilizando-se da metodologia prevista na IN 243.

Aduz a recorrente, basicamente, que não realiza operação de industrialização e sim de acondicionamento dos produtos para revenda, por isso é cabível o PRL 20.

A decisão de 1ª instância manteve a exigência sob os seguintes fundamentos:

Analisemos a desqualificação do método PRL20 (e a conseqüente adoção do método PRL60) para os itens importados de códigos 15006, 15018, 15022, 15026, 15031, 15033, 15035, 15036, 15037, 15039, 15040, 15042, 15054, 15055, 15057, 15081, 15085, 15093 e 15095 (Anexo I).

Nenhum dos supracitados itens teve saída direta, tendo havido agregação de valor em relação ao produto final comercializado (conforme cálculos constantes do Anexo I, juntado aos autos pela fiscalização), não sendo, portanto, possível a utilização do método PRL20 (sendo, no entanto, possível a utilização do método PRL60), na interpretação a contrario sensu do § 9º, do artigo 12, IN SRF nº 243/2002, in verbis:

"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.

(...)

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

(...) (grifei).

Nenhum dos produtos objeto de desqualificação do método PRL20 foi revendido diretamente; todos integraram produtos finais diferentes, conforme se observa dos códigos de itens e de produtos relacionados no supracitado Anexo I.

Inclusive, alguns itens importados deram origem a mais de um produto final. Com relação à alegação de que a mera colocação de embalagem nos produtos importados não seria motivo para se desqualificar o método PRL20, há que se destacar que, mesmo nesse caso, há agregação de valor, ainda que eventualmente pequena, sendo que a legislação não discrimina a agregação grande da agregação pequena, ou a agregação proporcionalmente relevante da agregação não relevante.

Com relação ao Guia de Perguntas e Respostas da DIPJ/2007 (Capítulo XX, pergunta/resposta nº 41), citado pela impugnante, que esclarece que nos casos de acondicionamento e reacondicionamento, não há produção de outro bem,

sendo possível a adoção do método PRL20, há que se destacar que essa disposição (que poderia ser considerada uma norma administrativa) não respalda o procedimento adotado pela contribuinte, sendo, portanto, inaplicável ao caso o § único do artigo 100 do CTN, que exige a “observância das normas”.

Isso porque a ação da contribuinte sobre os citados itens não se restringiu a simples acondicionamento/reacondicionamento, que, na definição do artigo 4º, inciso IV, do Regulamento do IPI (RIPI), destinase apenas ao transporte da mercadoria.

Mesmo quando teria havido apenas a colocação de embalagem, ela não se destinou apenas ao transporte da mercadoria, mas, conforme afirmação da própria contribuinte, para se adequarem à legislação brasileira (em especial da Lei nº 6.370/76, que disciplina as matérias de vigilância sanitária, a qual está inserida a comercialização de medicamentos), sendo realizados testes de qualidade e colocados selos de segurança.

(...)

Pois bem, é incontroverso nos autos que o único processo industrial sofrido pelos produtos no Brasil foi o de acondicionamento para revenda, observada a legislação brasileira pertinente a tais produtos (medicamentos).

A meu ver cabe aqui aplicar os fundamentos do acórdão 1402001.012, de 10/4/2012, no qual fui designado para redigir o voto vencedor, a saber:

Ementa:

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

(..)

Voto

Nos debates realizados no julgamento deste processo divergi do ilustre relator quanto a vedação do método PRL20% às operações em análise. No seu lugar, o fisco utilizou o método PRL 60%.

Desde a auditoria fiscal, a contribuinte afirma que não existe motivo que justifique a vedação da utilização do método PRL 20% no presente caso. Seja pelo fato de o método PRL 60% ter sido introduzido pela IN nº SRF 32/2001, porquanto não poderia valer para os fatos geradores ocorridos em 31/12/2000, seja por se tratar apenas de reacondicionamento do produto para revenda.

Pois bem. Tal qual o conselheiro Frederico Alencar, entendo que o método PRL 60% foi introduzido pela Medida Provisória nº 1.924, de 1999, e reedições, as quais produziram efeitos a partir de 1º de janeiro de 2000, aplicandose, portanto, ao caso em análise.

Ocorre que o Relator formou entendimento no sentido de que a mudança da embalagem de apresentação do produto para fracionamento ou aumento da quantidade, sem qualquer alteração ou agregação de insumos, ou qualquer outro procedimento industrial, implica na aplicação do PRL 60%. Vejamos seus fundamentos nessa parte:

“(...)

Com efeito, o método PRL 20% somente deve ser utilizado quando não houver agregação de valor no Brasil ao custo dos bens e serviços importados, ou seja, no caso de simples revenda.

Essa é a jurisprudência atual deste CARF, conforme se vê abaixo:

Acórdão 1301000.451 da 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de julgamento

do CARF, de 15/12/2010 (...)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano calendário: 2003, 2006, 2007, 2008

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AGREGAÇÃO DE VALOR. MÉTODO PRL.

O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos.

Ademais, há que se reforçar que o art. 4º do Decreto nº 2.637/98, in verbis, caracteriza como industrialização qualquer operação que importe em alterar a apresentação do produto, ainda que seja pela colocação da embalagem, em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento).

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

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

V omissis.

No caso concreto, a empresa autuada efetuou a troca de embalagens com fracionamento do produto, ação que em nada se assemelha à colocação de embalagem destinada apenas ao transporte ou simples revenda do produto, mas sim ao atendimento das condições mercadológicas, como afirmado pela própria interessada.

(...)

Contudo, a meu ver, o reacondicionamento do produto, qualquer que seja a motivação, inclusive para atender a aspectos mercadológicos, não implica no PRL60%.

Em verdade, a contribuinte não importou os bens para serem utilizados na condição de insumo e sim produtos perfeitamente acabados e definidos, que não se confundem com , matériaprima, material intermediário, ou qualquer insumo destinado à produção de outros produtos. Quanto a esse aspecto a matéria é de fato e não puramente de direito, e ficou muito bem caracterizada, conforme destacado no recurso voluntário (verbis):

(...)

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

Destacase no recurso voluntário que o entendimento da Receita Federal também é neste sentido. Vejamos:

“(...)

27. Nesse ponto vale ressaltar a orientação emitida pela Secretaria da Receita Federal aos contribuintes, por meio do documento denominado "Perguntas e Respostas" publicado no .site www.receita.fazenda.gov.br.

Vejamos a redação atual da pergunta 842, que tem prevalescido mesmo depois da edição da Lei 9.959/2000 e da IN 32/2001 e da In 243/2002: .

Pergunta:

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

Resposta:

*Sim. **O acondicionamento ou reacondicionamento não implica a produção de outro bem, serviço ou direito (destaque da transcrição)***

28. A orientação normativa acima indicada, cujo número atual é 712 (doc. 4), repitase, emitida pela SRF, é de cristalina clareza! A colocação de embalagem, assim como qualquer operação de acondicionamento/reacondicionamento, não implica produção de outro bem!

(...)

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

Acórdão 1014628—

Recurso Voluntário — 07/07/2004 DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.

Ementa: IRPJ PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA O MÉTODOS DE CONTROLE DE PRODUTOS IMPORTADOS DE EMPRESAS • LIGADAS — MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO — PRL — De acordo com o artigo 18 da Lei n. 9.430/96, serão dedutíveis na determinação do lucro real, os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa ligada, até o valor que não exceda ao preço determinado dentre um dos seguintes métodos: Preços Independentes' comparados PLO,

Preço de Revenda menos Lucro PRL e Custo de Produção mais Lucro CPL.

Desta forma, em não havendo na lei limitação ao uso do método PRL para os bens importados que 'sofrem alguma manipulação no país antes de serem revendidos, não é possível que a Administração Tributária, por meio de Instrução Normativa, cuja função é de interpretar a norma legal e, portanto, diretamente subordinada à lei, venha alterar a mesma, para vedar a utilização do método PRL. "(destaques da transcrição)"

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

(...)

Citese também o acórdão 10517.210, de 17/09/2008, que à unanimidade de votos, entendeu aplicável o PRL 20 em situação similar à do presente processo.

Aludido acórdão recebeu a seguinte ementa:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO PRL 20 E PRL 60 ACONDICIONAMENTO DO PRODUTO IMPORTADO PARA POSTERIOR REVENDA FRACIONAMENTO DO PRODUTO IMPORTADO

EM QUE NÃO OCORRE A TRANSFORMAÇÃO DO PRODUTO O mero acondicionamento de produtos em novas embalagens para fins de venda para o mercado interno não exclui a aplicação do método PRL 20, por não configurar hipótese de "bens importados aplicados à produção".

O fato de haver agregação de valores ao produto importado não resulta em afirmar que os mesmos passaram por processo de industrialização ou que foram aplicados na produção de um produto final. O critério utilizado pela lei nº 9.430/96 que impossibilita a utilização do PRL 20 refere-se a aplicação do produto importado na "produção", e isto não foi verificado na hipótese dos autos. Recurso voluntário provido.

Uma vez afastado o ajuste do PRL20 para PRL 60, cujo valor total foi de 12.519.216,83 (fl. 1574), não resta valor a tributar haja vista que a base de calculo total tributada nos autos de infração de foi de R\$ 12.424.525,10 (fl. 1575).

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido dar provimento ao recurso e cancelar a exigência.

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza"

Por essas razões, VOTA-SE POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

II. Recurso Especial da Contribuinte

Conhecimento do Recurso Especial

Valendo-se dos mesmos requisitos para o conhecimento do Recurso Especial enumerados acima, para se evitar repetição, entendo-os preenchidos na situação em exame, quanto às duas matérias às quais dado seguimento pelo despacho de admissibilidade, em seus termos.

Assim sendo, **VOTA-SE POR CONHECER o Recurso Especial da contribuinte.**

Mérito

I. Ilegalidade da Instrução Normativa n. 243/2002

Relativamente à primeira matéria a ser enfrentada neste recurso especial, a ilegalidade da Instrução Normativa n. 243/2002 face à Lei n. 9.430/1996, por diferentes vezes já me posicionei neste colegiado, em orientação que foi consolidada no elucidativo e didático voto do Ilustre Conselheiro Luis Flávio Neto, no acórdão n. 9101-002.513, proferido no julgamento do Processo n. 16643.000069/2009-54 na sessão de 13 de

dezembro de 2016, cujo conteúdo se adota como razão de decidir, conforme autorização das normas que regem o processo administrativo fiscal. Leia-se:

“(…)

1. A evolução legislativa do método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL).

A legislação brasileira dos preços de transferência deve ser observada por pessoas jurídicas nacionais que realizem operações com pessoas jurídicas vinculadas residentes no exterior. Suas normas encontram fundamento especialmente nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, de forma a estabelecer, por meio de fórmulas pré determinadas pelo legislador ordinário, um preço parâmetro àqueles praticados por partes independentes (“preço parâmetro” ou “preço arm’s length”), de tal forma que operações realizadas entre partes vinculadas, que destoem desse padrão, sejam tributadas como se houvessem praticado o preço parâmetro.

A título ilustrativo, se, em uma operação de importação entre partes vinculadas, o importador brasileiro realizar o pagamento de \$25,00 por um bem cujo preço parâmetro seja de \$10,00, a legislação dos preços transferência determinará um ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL. Deverá ser adicionada a parcela excedente ao preço parâmetro (\$15,00), considerada indedutível pela legislação de preços de transferência, a fim de acrescer a base tributável e consequentemente aumentar o montante dos tributos devidos. O preço parâmetro, nesse exemplo, corresponde ao limite da dedutibilidade do custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada.

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

A matriz legal da legislação brasileira dos preços de transferência é a Lei n. 9.430/96, com as sucessivas alterações que lhe foram realizadas. Nela estão contemplados os diferentes métodos de controle dos preços de transferência, que consistem em fórmulas e regras para a determinação se deve ou não ser realizado ajustes na base de cálculo do IRPJ e da CSL e, ainda, de quanto seria o referido ajuste.

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

Em sua redação original, o art. 18. II, da Lei n. 9.430/96, previa apenas a margem de lucro de 20% para o cálculo do preço parâmetro conforme o método PRL (doravante “PRL20”):

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 media aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

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

Em 1999, por meio da Medida Provisória nº 2.0134, convertida na Lei n. 9.959/2000, foi introduzida alteração na alínea “d” desse dispositivo, que passou a dispor quanto à possibilidade da adoção da margem de lucro de 60% para o cálculo do método PRL dos preços de transferência (PRL60), com especial destaque à parte em negrito:

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

(...)

II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL:

definido como a media aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de:
 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;
 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

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

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

I dos descontos incondicionais concedidos;

II dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III das comissões e corretagens pagas;

IV de margem de lucro de:

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

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

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

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

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

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

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

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

I referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos

federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em 2002, embora nenhuma reforma tenha sido implementada pelo legislador, a IN 243 tornou público que a SRF conduziria uma ampla mudança na metodologia de cálculo do PRL60, com o abandono das fórmulas anteriormente adotadas na IN 113/2000 e na IN 32/2001.

Devem ser destacados os seguintes dispositivos da IN 243/2002, com destaque à parte em negrito:

MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL)

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

I dos descontos incondicionais concedidos;

II dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III das comissões e corretagens pagas;

IV de margem de lucro de:

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

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

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

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

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

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

aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio

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

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

I referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos

federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do

bem produzido", calculado de acordo com o inciso III;

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

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

FONTE PRIMÁRIA: Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela	FONTE SECUNDÁRIA: IN 32/2001	FONTE SECUNDÁRIA: IN 243/2002
II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos: (...) d) da margem de lucro de: 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;	§ 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:	§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir: (...) V preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo como inciso IV.

Note-se que, em 2012, por meio da Medida Provisória nº 563, convertida na Lei n. 12.715/2012, foram introduzidas amplas alterações ao art. 18 da Lei n. 9.430/96, tornando-o mais apto a justificar a adoção da fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo do PRL60:

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

II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL:

definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir:

- a) preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;
- b) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa;
- c) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea b, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea a;
- d) margem de lucro: a aplicação dos percentuais previstos no § 12, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea c; e 1. (revogado);
- 2. (revogado);
- e) preço parâmetro: a diferença entre o valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado conforme a alínea c; e a "margem de lucro", calculada de acordo com a alínea d; e
- (...)

É importante observar que, por se tratar de alteração das fórmulas até então vigentes para o cálculo do método PRL, com incremento do ônus tributário, o art. 78, da Lei n. 12.715/2012, expressamente resguardou a sua vigência para o dia 01.01.2013, em respeito ao princípio da anterioridade.

Conhecidos esses marcos normativos, é preciso compreender com clareza quais as diferentes fórmulas estão em discussão para o cálculo do PRL60, aplicável às operações praticadas pelo contribuinte.

2. As fórmulas adotadas em cada etapa dessa evolução legislativa para o cálculo do PRL60.

O inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96, conforme a sua redação mantida entre 2000 e 2012 por força da Lei n. 9.959/2000, prescrevia de forma imediata a adoção da seguinte fórmula para o cálculo do preço parâmetro, para fins de possíveis ajustes no cálculo do IRPJ e da CSL:

$$\begin{aligned} PP &= PR - L \\ L &= 60\% (PR - VA) \end{aligned}$$

Em que:

PP à preço parâmetro, preço arm's lenght.

PR à preço de revenda líquido.

VA à valor agregado na produção nacional

L à lucro

Considerando o valor líquido da operação de revenda (PR), conhecido pelo contribuinte, e a margem de lucro (L), apurada conforme a fórmula legal, determinase o preço parâmetro (PP).

É relevante destacar que:

- quanto maior o valor agregado no Brasil ("VA"), menor será "L" (lucro). Como o lucro deverá ser subtraído do preço de revenda ("PR") para a composição preço parâmetro ("PP"), quanto menor "L", maior será "PP". E, quanto maior "L" e, portanto, o lucro tributável, menor será o "PP".
- para a composição de "L", o percentual de 60%, adotado pelo legislador ordinário para o cálculo do PLR, deveria ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual tenha sido agregado o insumo importado e sujeito ao controle dos preços de transferência.

Nesse seguir, quanto maior for o preço parâmetro ("PP"), mais liberdade terá o contribuinte para negociar com a empresa fornecedora (vinculada) sem a interferências das regras de preços de transferência. Quanto maior for "PP", menor serão as chances do contribuinte necessitar realizar ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL para adicionar parcela dos custos de bens, serviços e direitos que, por ultrapassar o preço parâmetro, passa a ser indedutível.

Essa fórmula foi acatada pela administração fiscal tanto na IN 113/2000 quanto na IN 32/2001. A sua adoção como política tributária encontrava justificativa por diferentes perspectivas, por exemplo:

- Equilíbrio. A adoção de uma margem de lucro elevada, de 60%, seria balanceada pela subtração do valor agregado no Brasil;
- Indução positiva. Para o incentivo à produção nacional, o legislador ordinário teria aliado o controle de preços de transferência com medidas indutoras de comportamento, de forma que, quanto maior fosse a agregação de valor no Brasil, maior seria o preço parâmetro e, consequentemente, menor seria o ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL.

A referida fórmula estabelecida pela Lei n. 9.959/2000 foi submetida a críticas, em especial por não considerar a proporção do insumo importado de parte vinculada aplicada ao bem produzido no Brasil.

Convencida que esse fator deveria ter sido considerado pelo legislador, editou-se, em 2002, a IN 243, com a adoção de uma outra fórmula para o cálculo do PRL60, diferente daquela que até então se compreendia como a correta aplicação da Lei n. 9.959/2000 (IN 113/2000 e na IN 32/2001). Supõe-se que a intenção da SRF seria possibilitar a verificação da proporcionalidade do insumo importado agregado à produção nacional, pois

isso não teria sido contemplado pelo legislador.

Tornou-se notório o “Estudo comparativo dos normativos da legislação brasileira para o cálculo do preço parâmetro de bem importado usado em produção”, elaborado por VLADIMIR BELITSKY, “Ph.D em Matemática Aplicada pelo Instituto Tecnológico de Israel, Professor Associado do Instituto de Matemática e Estatística da Universidade de São Paulo, USP”. O referido estudo abstrai a seguinte fórmula da IN 243/2002:

$$PP = \frac{VDBI * 100\% * PR - L60\% * VDBI * 100\% * PR}{VDBI + VA}$$

Em que:

VDBI à valor declarado do bem importado

PP à preço parâmetro, preço arm's lenght.

PR à preço de revenda líquido.

VA à valor agregado na produção nacional

L à lucro

A partir da publicação da IN 243/2002, sem que nenhuma alteração legal tenha sido realizada, a PFN também passou a sustentar que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, possibilitaria a construção de uma segunda fórmula:

$$PP = PR - L - VA$$
$$L = 60\% PR$$

Como se pode observar, de qualquer forma, a fórmula indicada pela IN 243/2002 alterou fatores na fórmula abstraída dos enunciados prescritivos do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 e pela IN 32/2001.

Na fórmula que se abstrai imediatamente da Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000, na linha do que indicava a IN n. 32/2001, o percentual de 60% deve ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual o insumo importado tenha sido agregado. Já a “segunda fórmula”, que supostamente encontra fundamento na IN 243/2002, estabeleceria que a margem de lucro de 60% incidiria apenas sobre a parte do preço líquido de venda do produto referente à participação do bem, serviço ou direito importados: o percentual legal em questão seria aplicável tão somente sobre a parcela do preço líquido de venda proporcional ao custo do bem importado.

Conforme o citado estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY in verbis:

“Constatação 4. O cálculo de PP segundo a fórmula da IN 243 pode ser visto como um procedimento de duas etapas consecutivas, sendo que:

- (i) a primeira etapa baseia-se, plena e exclusivamente, no princípio da proporcionalidade em participação ao lucro; e
- (ii) a segunda baseia-se, plena e exclusivamente, no postulado de que a margem de lucro em cima de bem importado é de 60%”.

O quadro a seguir procura sistematizar algumas características das normas, a fim de evidenciar a diferença entre elas:

	Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01	Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)
Fórmula de cálculo do PRL60	PP = PR – L L = 60% (PR – VA)	PP = PR – L – VA L = 60% * PR
Analítico da fórmula para o cálculo da “margem de lucro”	60% sobre o valor integral do preço líquido de venda diminuído do valor agregado no Brasil.	60% apenas da parcela do preço líquido de venda do produto proporcional à participação dos bens, serviços ou direitos importados
Analítico da fórmula para o cálculo do “preço parâmetro”	Totalidade do valor líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.	Percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.

Um exemplo poderá tornar mais clara a distinção entre essas duas fórmulas.

Para tanto, considere-se que um determinado produto, produzido no Brasil a partir de insumos nacionais e outros importados de partes vinculadas, seja vendido por R\$ 100,00 (ou seja, PR 100,00) e que o valor agregado no Brasil seja de R\$ 50,00 (ou seja, VA = 50,00). Aplicando-se as duas fórmulas, chegaremos a resultados muito distintos:

	Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01	Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)
Fórmula de cálculo do PRL60:	PP = PR – L L = 60% (PR – VA)	PP = PR – L – VA L = 60% * PR
Aplicação das fórmulas ao exemplo proposto:	L = 60% (100,00 – 50,00) PP = 100,00 – 30,00	L = 60% * 100,00 PP = 100,00 – 60,00 – 50,00
RESULTADO	70,00	- 10,00

Como se sabe, a função dessas fórmulas é determinar se deverá ser realizado ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL. Se o custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada for superior aos valores em questão, a parcela excedente deverá ser adicionada à base de cálculo do IRPJ e da CSL, pois não seria considerada dedutível. O exemplo demonstra que as referidas fórmulas conduzem a preços parâmetro muito distintos, o que, por si, atenta contra o princípio da segurança e da previsibilidade que norteiam o Direito tributário.

No caso, operações consideradas *arm's length*, conforme a primeira fórmula, seriam aquelas praticadas até o limite de “R\$ 70,00”. No entanto, aplicando-se a segunda fórmula, possivelmente todas as importações estariam sujeitas a ajustes, pois o valor resultante como “PP” seria negativo, qual seja, “R\$ 10,00”, como se o importador pudesse, em condições de mercado, deixar de pagar pelos bens, serviços ou direitos e, ainda, receber troco.

A doutrina há tempos denuncia essa divergência entre a IN 243/2002 e a Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, como se observa da análise de LUÍS EDUARDO SCHOUERII, em obra de referência acadêmica sobre o tema:

“7.8.2.2. A diferença pode ser explicada pelos seguintes motivos:

Cálculo da ‘margem de lucro’: a divergência dos resultados da Lei n. 9.959/00

e da IN n. 243/02 decorre, em parte, porque a Lei, ao prescrever a fórmula de cálculo da ‘margem de lucro’, determina que o percentual de 60% incida sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país. Já a Instrução Normativa, para o cálculo da mesma ‘margem

de lucro’, determina que o percentual de 60% seja calculado apenas sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados, atingindo um resultado invariavelmente menor. Atua assim a IN n. 243/02 de forma inovadora e em flagrante excesso à Lei.

Cálculo do ‘preço parâmetro’: a expressão ‘preço parâmetro’ é utilizada na legislação dos preços de transferência para denominar o preço obtido através do cálculo de um dos métodos prescritos e com o qual se deverá comparar o preço efetivamente praticado entre as partes relacionadas, na transação denominada ‘controlada’. O ‘preço parâmetro’ é obtido de forma diversa na Lei n. 9.959/00 e na IN n. 243/02. Enquanto na Lei o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a Instrução Normativa pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas, do percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda, o que claramente acaba por restringir o resultado almejado pelo legislador.”

Do mesmo modo, distinções em relação a essas fórmulas foram bem sintetizadas por LUCIANA ROSANOVA GALHARDO e ANA CAROLINA MONGUILOD2, in verbis:

“(i) enquanto a Lei n. 9.959/00 estabelece o cálculo da margem de lucro de 60% sobre o valor do preço líquido de venda, diminuindo-se o valor agregado, a IN 243/02 determinou a incidência da margem de 60% sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação do bem importado; e

(ii) enquanto a Lei determina que o preço parâmetro corresponde à diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de 60%, a IN 243/02 estabeleceu que corresponde à diferença entre o valor da participação do bem importado no preço de venda do bem produzido e a margem de lucro de 60%. Assim, o preço parâmetro calculado sob a sistemática da IN 243/02 será menor, resultando em maior risco de ajustes nos lucros tributáveis da empresa brasileira, tendo em vista o provável excesso de preço pago no exterior”.

Restando evidenciado que a IN 243/02 veicula fórmula diversa, supostamente vocacionada a “melhor” tratar do problema da proporcionalidade do insumo utilizado na produção do produto nacional, surge uma questão crucial para o julgamento deste recurso especial: a administração fiscal possui competência para “melhorar” a fórmula prescrita pelo legislador? Foi legítimo o pretenso exercício de criatividade evolutiva intentado pela IN 243/2002? A resposta a tais questões, com respeito à estrutura normativa das fontes do Direito tributário adotada pela Constituição, é categoricamente negativa.

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

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

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

A Lei n. 9.430/96 é fonte primária do Direito tributário. Em face do princípio da reserva legal, o legislador ordinário possui competência privativa para estabelecer o método de cálculo do preço parâmetro para possíveis ajustes à base de cálculo do IRPJ e da CSL, adotando como diretriz fundamental a tributação da renda conforme o acréscimo patrimonial.

Como a fórmula de cálculo do PRL60 irá influenciar na composição da base de cálculo desses tributos, com potencial de redução dos custos dedutíveis na apuração do acréscimo patrimonial tributável, trata-se de matéria sob a competência privativa do legislador ordinário. É o que se depreende da Constituição Federal, art. 150, I, e do Código Tributário Nacional, art. 97.

A IN 243/2002, por sua vez, é fonte secundária do Direito Tributário, cuja

função subalterna é de aclarar ou atribuir maior operacionalidade à norma prescrita pela Lei n. 9.430/96, que é a fonte primária.

Note-se que não parece haver discordância quanto à função limitada e secundária das Instruções Normativas. A questão que realmente desafia antagônicas posições neste processo administrativo é saber se a IN 243/02 extravasou os limites da Lei n. 9.430/96, descumprindo a sua função e, portanto, restando despida de validade jurídica.

De um lado, a administração fiscal atualmente argumenta que do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, seria possível abstrair ao mesmo tempo duas diferentes fórmulas, ainda que estas possam conduzir a resultados muito diferentes: a primeira fórmula seria aquela admitida pela IN 32/2001 e, uma segunda, atinente à IN 243/2002. De outro lado, o contribuinte argumenta que apenas a fórmula indicada pela IN 32/2001 seria compatível com o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00.

Assim, nenhuma das partes discorda que as normas prescritas pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com as alterações da Lei n. 9.959/2000, comportam a fórmula indicada pela IN 32/2001 para o cálculo do preço parâmetro apurado pelo método PRL60.

A discordância se dá apenas em relação à fórmula prevista pela IN 243/2002, que é diferente e tem o potencial de conduzir a resultados muito díspares.

A discordância em questão exige o enfrentamento das seguintes questões:

- O legislador ordinário poderia outorgar à administração fiscal a escolha de uma entre diversas fórmulas para o cumprimento do método PRL60 de controle de preços de transferência?
- Se a resposta à questão precedente for positiva, o legislador ordinário efetivamente conferiu à administração fiscal tal outorga na vigência da Lei n. 9.430/96, com as alterações que lhe foram introduzidas com a Lei n. 9.959/2000?
- Se a resposta à questão precedente for positiva, a IN 243/2001 teria ou não adotado uma das possíveis fórmulas matemáticas comportadas pelos enunciados prescritivos do 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00?

4. A (im)possibilidade da outorga de discricionariedade à administração para o preenchimento de regras legais e a Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00.

O princípio da legalidade em matéria tributária não requer que o conteúdo semântico de todos os elementos necessários à operacionalização de uma norma tributária esteja expressa e exhaustivamente previsto em lei ordinária. A

adoção de cláusulas gerais ou conceitos indeterminados não representa uma ofensa a priori ao princípio da legalidade, pois não se pode exigir do legislador ordinário o fechamento da totalidade dos conceitos. Também não se pode afastar, a priori, a possibilidade de o legislador ordinário outorgar à administração fiscal dispor sobre elementos que favoreçam a aplicação da norma tributária, com procedimentos que lhe tornem mais operacionais, palatáveis e socialmente mais eficazes.

No entanto, é comezinho que o Poder Legislativo não pode delegar ao Poder Executivo a competência para a seleção dos elementos componentes da hipótese de incidência ou do consequente normativo (obrigação tributária). Trata-se de vedação que decorre do princípio da legalidade, prescrito pelos arts. 5º e 150 da Constituição Federal, bem como pelo art. 97 do CTN.

A indelegabilidade da competência tributária, norma constitucional tão bem delineada na obra de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, impede que o legislador ordinário transfira à administração fiscal a eleição dos critérios componentes da base de cálculo do tributo ou de outros elementos atinentes à ocorrência do fato gerador do tributo, à sua quantificação ou à identificação do sujeito passivo.

Como a fórmula de cálculo do PRL60 irá tutelar o controle dos preços de transferência e influenciar na composição do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSL, apenas a lei ordinária é competente para prescrever os seus termos. Aceita essa premissa, qualquer divergência de uma instrução normativa em relação à lei deverá ser solucionada indubitavelmente com a vitória da lei, pois o legislador ordinário possui a competência privativa e indelegável de decidir sobre a matéria. Logo, diante de uma divergência entre a IN 243/2002 e a Lei n. 9.430/96, esta última deveria ser aplicada sem questionamentos.

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

Ao aceitarse tal situação em tese, torna-se imediatamente relevante ao julgador administrativo a análise do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, para verificar se, no caso concreto, há em seus enunciados a decisão clara do legislador ordinário de delegar à administração fiscal a escolha da fórmula inerente ao método PRL60).

No entanto, não há outorga expressa do legislador ordinário no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, para que a administração fiscal compusesse uma fórmula que “melhor” se prestasse ao controle dos preços de transferência. Pelo contrário, a referida

fórmula foi expressamente prescrita pelo legislador ordinário no aludido dispositivo.

Conforme evidenciado acima, o legislador ordinário conscientemente elegeu a função de cada um dos fatores componente da fórmula para o cálculo do PRL60, não deixando espaço de discricionariedade para a administração fiscal.

A Lei n. 9.430/96 veicula normas autoaplicáveis para a composição de cálculo do PRL60, não tendo a sua eficácia condicionada a instruções normativas ou outros atos infralegais. Por consequência, a administração fiscal tem o dever de observar a fórmula compreendida imediatamente da Lei n. 9.430/96 para o cálculo do PRL60.

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

Se não houve outorga expressa do legislador ordinário à SRF, o intérprete persistente poderia cogitar da adoção, pelo legislador ordinário, de termos dotados de indeterminação semântica que implicitamente conferisse à administração fiscal a prerrogativa de arquitetar uma nova forma de cálculo do PRL60.

Naturalmente tal expediente poderia ser questionado mesmo no âmbito do CARF, pois coerentes argumentos poderiam colocar em dúvida uma delegação implícita de tal nível. Ainda assim, não me furto de expor essa investigação: os enunciados prescritivos da Lei n. 9.430/96 seriam eivados de dubiedade suficiente para comportar pluralidade de fórmulas matemáticas capazes de conduzir a resultados muito diferentes o método PRL60?

Um único elemento de dúvida parece surgir dos enunciados prescritivos do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n. 9.959/2000. Ocorre que o legislador ordinário acresceu ao artigo “o” a preposição “de”, no seguinte trecho abaixo sublinhado:

“d) da margem de lucro de:

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

Ao que tudo indica, tal fator não altera a conclusão de que a fórmula que decorre imediatamente do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com as alterações da Lei n. 9.959/2000, é aquela indicada pela IN 32/01. Trata-se, ao que tudo indica, de mero erro de grafia do legislador, que não enseja pluralidade de sentidos quanto aos enunciados em questão.

No entanto, a administração fiscal passou a suscitar que a preposição “de” teria o mérito de assegurar que a parcela do valor agregado fosse deduzida do próprio preço de venda e não da base de cálculo da margem de lucro. O passo seguinte a essa assunção seria a reestruturação do enunciado prescritivo, para

“melhorá-lo” e torná-lo compatível com a fórmula adotada pela IN 243/2002.

Note-se que o acatamento desse argumento, para a legitimação da IN 243/2001, demanda que o intérprete reordene a forma como as alíneas foram dispostas pelo legislador ordinário no art. 18, II, da Lei n. 9430/96, de modo a excluir a participação de parte do texto do item 1 da alínea “d” e, assim, “criar” uma nova alínea “e”, inexistente no texto aprovado pelo Congresso Nacional. Ou seja, para que a fórmula proposta pela IN 243/2001 pudesse ser suportada pela Lei n. 9.430/96 vigente à época dos fatos, o seu art. 18, II, deveria ser visualizado como se possuísse a seguinte redação:

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

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

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

(...)

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

A referida tese fazendária não esconde a sua complexidade. Concluída essa reestruturação do texto da art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, ainda não se chegaria à fórmula da IN 243/2002, pois novas concessões ainda deveriam ser feitas para acomodar as inovações na fórmula indicada pela SRF.

Nesse seguir, a IN 243/2002 não assumiria apenas a função que originalmente lhe seria rotineira, de imprimir maior operacionalidade, tornar palatável a sua compreensão aos agentes fiscais. Essa instrução normativa teria função mais sofisticada, de traduzir uma linguagem do legislador ordinário que a todos se apresentava como inteligível, de forma a expressar, de forma escorreita, a verdadeira mensagem que, embora de difícil compreensão para a sociedade em geral, não teria passado despercebida aos olhos da SRF. Tal como um oráculo, a IN 243/2002, então, conduziria a um rearranjo do art. 18, II, da Lei n. 9430/96, com a reconstrução estrutural do texto legal e a adoção de novos fatores nas formulas traduzidas pela IN 243/2002.

Em uma espiada muito brusca, o referido exercício pode aparentar tartar-se de “interpretação” ou mesmo assumir o propósito de “integração”. Contudo, a análise mais acurada evidencia que a IN 243/02 NÃO leva a cabo qualquer expediente de integração, mas realmente inova em matéria inserida no âmbito de competência privativa do legislador ordinário.

O expediente da integração, tutelado pelo art. 108 do CTN, “pressupõe uma lacuna a ser preenchida, i.e., a falta de decisão do legislador acerca de

determinada situação”.

No caso, não há verdadeira lacuna no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000. O legislador ordinário efetivamente manifestou decisão consciente quanto à fórmula a ser adotada para o cálculo do PRL60.

A IN 243/02, em verdade, veicula uma segunda fórmula, capaz de alcançar resultados diversos da primeira e, com isso, desvia-se do plano normativo.

Note-se que um mero fator textual (acréscimo da preposição “de” ao objeto “o”), não é suficiente para se cogitar que esteja presente uma atribuição do legislador à SRF para que arquitetasse uma fórmula “melhor” ou de qualquer outra forma “diversa” daquela que se pode construir imediatamente do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000.

Merece destaque o seguinte trecho, do acima referido estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, in verbis:

“3. Quesito. A Procuradoria da Fazenda Nacional argumenta que a fórmula da Lei 9.430 é plurívoca e sugere que a IN 243 apenas decorre de uma das interpretações possíveis da Lei 9.430. Do ponto de vista da matemática, é possível afirmar que a IN 243 apenas interpreta a Lei 9.430? É possível deduzir a fórmula da IN 243 dos comandos contidos na Lei 9.430?

Conforme já afirmamos na Constatação 3, não é verdade que a IN 243 é uma interpretação possível da Lei 9.430. Em sua defesa, a Fazenda Nacional emprega a fórmula em situações hipotéticas e dessas situações extrai conclusões genéricas. Essas conclusões são incorretas do ponto de vista matemático.”

Na doutrina nacional, uma série de autores se opõe a essa (re)construção normativa. Nesse sentido, LUÍS EDUARDO SCHOUERI leciona, in verbis:

“7.8.3.5.1. De imediato, deve-se notar que tal entendimento contrariaria a própria literalidade do método. Afinal, o legislador da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 9.959/00, não acrescentou um quarto método àqueles aceitos para a apuração dos preços de transferência. Ou seja: o artigo 18 da referida Lei continuou contemplando, em seus três incisos, apenas três métodos. Nesse

sentido, o que se teve foi, apenas, um desdobramento de um mesmo método: o método denominado, pelo próprio legislador, ‘Preço de Revenda menos Lucro’.

Assim, pressupõe-se, pela literalidade do método, que se apure o preço parâmetro pela fórmula ‘preço de revenda (líquido de tributos, descontos e comissões) menos margem de lucro’. Tivesse o legislador a intenção de modificar a fórmula, para passar a ser fórmula ‘preço de revenda (líquido de tributos, descontos e comissões) menos margem de lucro menos valor

agregado’, então no mínimo deveria ele, por coerência, deixar de chamar o método de ‘Preço de Revenda menos Lucro’.”

Nesse mesmo sentido, GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JR.11, in verbis:

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

Colocados os argumentos das partes na balança, conclui-se que a tese da pluralidade semântica do 18, II, da Lei n. 9.430/96, tal como colocada, não socorre a PFN para a procedência de suas alegações quanto à validade da IN 243/01.

É possível observar que a tese da pluralidade semântica do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 parte de uma construção argumentativa complexa para incluir nessa fluída moldura a fórmula da IN 243/2002. Essa excessiva complexidade, por si só, coloca em dúvida a correção dessa tese.

Em sua essência, a tese da pluralidade semântica, sustenta pela PFN, adota a premissa que o intérprete possuiria discricionariedade para escolher um entre os diversos sentidos possíveis de uma lei e, no caso, a IN 243/2002 teria escolhido entre uma das fórmulas matemáticas possíveis prescritas pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.

Além disso, não me parece que a indeterminação semântica do 18, II, da Lei n. 9.430/96, presente em quaisquer signos linguísticos, seja tão elevada a ponto de permitir tamanha incerteza, fluidez e poder de escolha da administração fiscal para a adoção de fórmulas matemáticas tão diferentes e capazes de conduzir a resultados tão díspares. Se outra fórmula poderia ser construída a partir dos enunciados prescritivos da lei, não me parece ser aquela indicada pela IN 243/2002.

Tais constatações evidenciam que aceitar a fórmula para o cálculo do PRL60 estabelecida pela IN 243/2002 exige, no mínimo, que nos coloquemos em uma linha extremamente tênue entre a “execução da lei” (função típica da administração fiscal) e a alteração do seu conteúdo (função privativa do Poder Legislativo). Em meu entendimento, contudo, esse limite foi ultrapassado, com ofensa ao princípio da legalidade.

Os tópicos seguintes apresentam abundantes evidências de que a instrução normativa extravasou os limites semânticos da lei e, assim, incorreu em ilegalidade. É possível concluir com clareza que a administração fiscal não possuiria discricionariedade para adotar a fórmula indicada pela IN 243/2001. Há, na verdade, vedação legal à sua adoção.

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

A fórmula indicada pela IN 243/2002, para o cálculo do método PRL60, é considerada por alguns como uma “melhoria” ao texto veiculado pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96: supostamente, ter-se-ia uma fórmula “melhor” para regular a aplicação da legislação de preços de transferência. Tais “melhorias”, no caso, converteriam os “preços de revenda menos lucro” (“PRL”) em “PRLVA” (preço de revenda menos lucro menos valor agregado).

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

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

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

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

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

Ocorre que a IN 243/2002 deveria assumir tão somente a função de tornar mais operacional a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, possibilitar a inteligência dos agentes fiscais mais simples e dotar a norma legal de maior eficácia. Diante do monopólio reservado ao legislador ordinário para a decisão quanto à fórmula que deve ser adotada para o método PRL60, os pontos de distinção da IN 243/02 em relação à Lei 9.430/96 têm a validade fulminada de plano.

Como se pôde observar acima, a Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000, NÃO autoriza uma série de elementos constantes na IN 243/2001, em especial: a exclusão do valor agregado no Brasil no cálculo do

preço parâmetro. Conforme decisão do legislador ordinário, o valor agregado no País deveria ser subtraído do preço líquido de venda apenas para o cálculo da margem de lucro; atribuir-se relevância ao percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e participação dos bens importados no preço de venda do produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro.

Contudo, por meio da IN 243/2002, a SRF não só tomou a decisão de eleger como fator determinante o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido na composição da fórmula de cálculo do PRL60, como também interferiu em qual seria esse percentual de participação.

Merece destaque o seguinte trecho, do já referido estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, in verbis:

“Constatação 3. A IN não pode seguir como uma direta interpretação da Lei 9.430/96; é inevitável o acréscimo de alguns postulados, pressupostos ou comandos à lei para que desta possa ser derivada a IN 243.

Do ponto de vista da lógica matemática, esta constatação é a consequência da combinação de dois fatos já provados acima: de um lado, sabemos (cf. Constatação 2) que a fórmula da IN 243 é diferente da da Lei 9.430/96; de outro lado, sabemos (cf. Constatação 1 e sua demonstração) que cada fórmula é expressão algébrica, única e fiel, do respectivo normativo. Logo, nenhum dos normativos pode ser derivado do outro”.

Como o tema em análise envolve fórmulas matemáticas, é contundente o parecer do referido Ph.D em Matemática Aplicada pelo Instituto Tecnológico de Israel e Professor Associado do Instituto de Matemática e Estatística da USP. Se os matemáticos derivam uma determinada fórmula do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, mas uma outra fórmula da IN 243/2002, bem como afirmam que, sob o ponto de vista matemático, “nenhum dos normativos pode ser derivado do outro”, há evidência eloquente de que a Instrução Normativa divergiu da Lei, extravasando o seu âmbito de competência e infringindo a reserva legal.

A IN 243/2001, como fonte secundária, teria a função de apenas atribuir maior operacionalidade, clareza e, assim, executar com fidelidade a fonte primária, que é a Lei 9.430/96. No entanto, a IN 243/2002 claramente nega eficácia à decisão do legislador ordinário, que supostamente não teria sido técnico o suficiente e dado ensejo a desequilíbrios.

Cabe ao Poder Legislativo o monopólio da decisão sobre como será o controle dos preços de transferência no Direito tributário brasileiro. Antes de 1996, precisamente por decisão do legislador ordinário, sequer havia, no Brasil, qualquer controle sobre os preços de transferência. A ele, legislador ordinário, cabe decidir privativamente sobre a tema em discussão.

Dessa forma, por obstaculizar que os agentes fiscais executem

adequadamente a decisão do legislador ordinário, veiculada pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000, a IN 243/2001 merece imediata repulsa.

Como julgador administrativo, não afastar a aplicação da IN 243/2001 redundaria igualmente em negar eficácia à decisão enunciada pelo único agente competente para prescrever a fórmula de cálculo do PRL60, que é o legislador ordinário. Recuso-me a isso.

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

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

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

Como a função precípua da CSRF é uniformizar entendimentos divergentes adotados pelas Turmas Ordinárias do CARF, insta observar que há uma série de decisões deste Tribunal que também concluíram ser ilegal a fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo do método PLR60, como se observa das seguintes ementas:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano calendário: 2004

Ementa: AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO DA MATÉRIA. A propositura de ação judicial, com o mesmo objeto do processo administrativo, implica na desistência de discutir essa matéria na esfera administrativa. Aplicação da Súmula CARF nº 1. MATÉRIA NÃO CONTESTADA. DEFINITIVIDADE. Considerase definitiva, na esfera administrativa, matéria não expressamente contestada. CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL60 PREVISTO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. INAPLICABILIDADE. A função da instrução normativa é de

interpretar o dispositivo legal, encontrandose diretamente subordinada ao texto

nele contido, não podendo inovar para exigir tributos não previstos em lei.

Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos. A IN SRF nº 243, de 2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço

parâmetro segundo o método PRL60%, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo.

(CARF, Acórdão 1202000.835, sessão de 07.08.2012)

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2006

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. LEI. NORMAS COMPLEMENTARES.

As

normas postas pelo executivo para operacionalizar ou interpretar lei devem estar dentro do que a lei propõe e ser com ela compatível. FÓRMULAS PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL 60%. LEI Nº 9.430. IN SRF Nº32. IN SRF Nº243. A IN SRF nº 32, de 2001, propõe fórmula idêntica a posta pela lei

no 9.430, de 1996. A IN SRF nº 243, de 2002, desborda da lei, pois utiliza fórmula diferente da prevista na lei, inclusive mencionando variáveis não cogitadas pela lei. LANÇAMENTO. IN SRF Nº 243. Os ajustes feitos com base na fórmula estabelecida na IN SRF nº 243, de 2002, que sejam maiores do que o determinado pela fórmula prevista na lei, não têm base legal e devem ser cancelados.

(CARF, Acórdão 1101000.864, sessão de 07.03.2013)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano calendário: 2006

PESSOAS JURÍDICAS. EXTINÇÃO. RESULTADOS NEGATIVOS ACUMULADOS. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%. Os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 autorizam a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL acumulados em períodos anteriores, desde que o lucro líquido do período, ajustado pelas adições e exclusões previstas nas legislações daqueles tributos, não seja reduzido em mais de 30%. O limite à compensação aplica-se, inclusive, ao período em que ocorrer a extinção da pessoa jurídica, haja vista a inexistência de norma, ainda que implícita, que o excepcione.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano calendário: 2006

SUCESSÃO. MULTA DE OFÍCIO. IMPOSIÇÃO. Deve-se afastar a multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida, mas lançada somente após ocorrida a sucessão, quando o Fisco não demonstra que sucedida e sucessora estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

(CARF, Acórdão 1201000.803, sessão de 07.05.2013)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Exercício: 2007

RECURSO DE OFÍCIO. EXONERAÇÕES PROCEDENTES. Não é digna de

reparo a decisão que, amparada por diligência fiscal efetuada pela própria autoridade autuante, acolhe argumento da contribuinte acerca da ocorrência de

erro de fato no fornecimento de dados utilizados na determinação da material tributável, e, por meio de controles internos, apura que parte das exigências formalizadas já são objeto de outro feito administrativo, caracterizando, assim, duplicidade de lançamento. RECURSO VOLUNTÁRIO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ILEGALIDADE DA IN SRF 243/2002. Restando reconhecida a ilegalidade das disposições da IN SRF 243/2002, especificamente no que se refere aos critérios por ela indicados para a quantificação do preço parâmetro e os consequentes ajustes na aplicação do método PRL60 (sobretudo antes da publicação da Lei 12.715/2012), é de reconhecer, portanto, a completa invalidade do lançamento. (CARF, Acórdão 1301001.235, sessão de 13.06.2013)

Por todos esses fundamentos já expostos, parece certo que a fórmula de cálculo do PRL60 indicada pela IN 243/2002 deve ser desconsiderada.

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

Não. Essa manobra é parecida com os argumentos desvendados no quesito anterior, mas ela precisa ser tratada separadamente pois a derivação de sua conclusão é mais complexa. Na essência do método, mostrase que a formula da Lei 9.430 apresenta falhas as quais são corrigidas na fórmula da IN 243. A inadequação deste método como argumento em prol da eficácia da IN 243 está

na omissão do fato de que a fórmula definida por esse normativo possui falhas semelhantes às da fórmula da Lei 9.430.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6. Dispositivo do voto.

Por todo o exposto, voto no sentido de CONHECER o recurso especial e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Luís Flávio Neto.”

Com as razões adotadas, a conclusão a que se chega corresponde à ilegalidade da Instrução Normativa n. 243/2002, por não guardar compatibilidade com a Lei n. 9.430/96, seu pretensão fundamento de validade, razão pela qual se vota no sentido de dar provimento ao recurso especial da contribuinte neste ponto, desconstituindo-se o lançamento realizado.

II. A não incidência de juros sobre a multa

Alcançando o último tópico do presente voto, passa-se à manifestação sobre a incidência de juros sobre a multa.

Inicialmente, se compreende que o artigo 161, parágrafo primeiro, do Código Tributário Nacional concede autorização para que lei ordinária imponha juros sob taxa com percentual diverso da regra geral de 1% ao mês, como se observa de seu texto:

*“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.
§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”*

Registra-se, primeiramente, que se compreende que a expressão crédito tributário se refira ao objeto da relação jurídica o qual concede um direito de recebimento por parte do Estado, englobando tanto aqueles valores correspondentes aos tributos, como decorrentes da aplicação de penalidades pelo seu não pagamento, em conformidade com a forma que se lê o artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Ocorre que, no mencionado artigo 161, não se consegue dar essa alcance ao termo “crédito” como utilizado pelo legislador para alcançar as multas, porque a redação, após mencionar que este pode ser acrescido de juros se não integralmente pago no vencimento, faz a ressalva: *sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*.

Neste caso, seria ilógico se compreender, portanto, que as multas então estariam compreendidas na expressão crédito, de modo que a interpretação possível que se consegue alcançar a partir deste enunciado é a de que, muito embora ele autorize a imposição de juros, e num patamar diverso de 1% caso haja previsão legal específica, não alcança as penalidades aplicadas em função do não pagamento integral no vencimento.

A partir dessa norma geral, compreende-se que se deve entender legítima

a fixação de seus índices próprios pela legislação federal e que a leitura das demais regras que envolvem o tema deve ser feita dentro dessa moldura que estabeleceu, como sói ocorrer com artigo 61 da Lei n. 9.430/96:

“Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. [\(Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998\)](#) [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)”

O que, num momento inicial, poderia indicar duas interpretações possíveis, no sentido de a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” abarcar tão somente estes ou também as multas a eles relacionadas, parece restar reduzida apenas à primeira leitura, justamente em face do alcance permitido pela regra geral do artigo 161 do Código Tributário Nacional que não engloba as penalidades.

Portanto, por falta de autorização legal do artigo 161 do Código Tributário Nacional, muito embora a legislação federal possa impor suas penalidades pelo não recolhimento de tributos (leia-se, impostos e contribuições) e possa fixar seus próprios índices de correção dos valores, como a Taxa Selic, não há autorização para determinar a incidência de juros sobre a multa de ofício, quando exigida juntamente àquele pagamento.

Por essas razões, **VOTA-SE POR DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da contribuinte.**

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto – Relator "ad hoc"

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante o substancial voto da I. conselheira, peço vênias para discordar em relação ao conhecimento e mérito do recurso especial da PGFN e ao mérito do recurso especial da Contribuinte.

Foram devolvidas as matérias:

- 1) Bens importados aplicados ou não à produção, desclassificação do PRL-20 e adoção do PRL-60 - admissibilidade e mérito - recurso especial da PGFN;
- 2) Ilegalidade da IN/SRF 243/2002 - mérito - recurso especial da Contribuinte;
- 3) Juros de mora sobre multa de ofício - mérito - recurso especial da Contribuinte.

Passo ao exame.

I. Bens importados aplicados ou não à produção. Desclassificação do PRL-20 e adoção do PRL-60. Admissibilidade e Mérito. RE da PGFN.

A princípio, cumpre apreciar a admissibilidade do recurso especial da PGFN.

A matéria devolvida pretende apreciar se os produtos importados analisados na autuação fiscal encontram-se enquadrados na hipótese de **bens aplicados à produção**, que ensejaria a adoção do método PRL-60, ou não, devendo se submeter ao método PRL-20.

Da análise da decisão recorrida e da decisão paradigma, resta evidente a divergência na interpretação da legislação tributária.

Transcrevo excerto do paradigma (Ac 1302-00.915):

Em que pesem os respeitáveis argumentos da D. Conselheira Relatora no sentido de demonstrar que o método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL) aplicável aos produtos importados a granel para nova embalagem e venda no Brasil deva ser o método PRL – 20%, tal interpretação não encontra respaldo na legislação que rege a matéria discutida, além de esbarrar em conceitos consagrados pela legislação do IPI.

(...)

Não resta dúvida que, no caso concreto, o acondicionamento dos medicamentos importados à granel em embalagens, alterando a apresentação do produto para venda no mercado interno, caracteriza processo de industrialização que agrega valor ao produto final. Não se trata de mera embalagem para transporte, mas de apresentação comercial do produto, da qual resulta agregação de valor em relação ao produto importado a granel.

Na sequência, a leitura de excerto da decisão recorrida demonstra com clareza a divergência:

Vê-se, então, que a lide gira em torno do suposto uso indevido pela fiscalização do Método PRL60 para os ajustes de preços de transferência em relação a determinados produtos farmacêuticos importados pela recorrente de empresas a ela vinculadas e, que nos dizeres da defesa teriam sido objeto exclusivamente do processo de embalagem, sem qualquer alteração em sua natureza. Dessa forma, sustenta que, no caso, caberia para esses produtos a utilização do método PRL20.

(...)

Analisando todas as considerações apresentadas, e, de acordo com as normas regentes da matéria, entendo, com a devida vênia, assistir razão à contribuinte, tendo em vista que, conforme restou amplamente demonstrado nos autos, não se trata, de forma alguma, em qualquer processo de alteração do produto final comercializado, mas sim, apenas e tão somente de procedimento voltado ao atendimento de normas internas aplicadas à comercialização específica do produto importado, que, em absolutamente nada, representa alteração em sua substância.

Nos presentes autos discute-se matéria de direito, e não de fato. Ou seja, cabe analisar se, a partir do momento em que o insumo importado passa por um procedimento de embalagem, independente da natureza ou complexidade do processo, pode-se concluir que se consumou uma modificação do estado do produto, **nos termos da legislação tributária**, suficiente para afastar a aplicação do método PRL-20 e adoção do PRL-60, utilizado, na hipótese de bens importados aplicados à produção.

E decisão paradigma e recorrida decidiram de formas distintas, situação precisamente descrita pelo despacho de exame de admissibilidade do recurso especial da PGFN (e-fl. 3489):

Como se vê, a simples comparação das ementas dos julgados, recorrido e paradigma, por si só, já autoriza afirmar que o dissídio jurisprudencial foi comprovado, vez que, tratando da mesma situação fática (importação de produtos farmacêuticos a granel e acondicionamento em embalagens) e debruçando-se sobre idêntica legislação idêntica, decidiram de forma absolutamente distinta.

Atendido, portanto, requisito de admissibilidade previsto no art. 67, Anexo II do RICARF.

Assim sendo, voto no sentido de **conhecer do recurso especial da PGFN**.

Passo ao exame do mérito.

Vale transcrever o art.18 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação vigente à época da autuação), na parte que interessa à lide:

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

(...)

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

(...)

d) da margem de lucro de:

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

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

Fato incontroverso é que os produtos em análise submeteram-se a processo de colocação de embalagem.

Transcrevo excerto da decisão proferida pela DRJ (e-fls. 3277 e segs.):

Analisemos a desqualificação do método PRL20 (e a onsequente adoção do método PRL60) para os itens importados relacionados no ANEXO 09 PREÇO PARÂMETRO ACONDICIONAMENTO PRL 60 Fonte Fiscalização (fls. 2522/2523).

Nenhum dos supracitados itens teve saída direta, tendo havido agregação de valor em relação ao produto final comercializado (conforme cálculos constantes do ANEXO 09), não sendo, portanto, possível a utilização do método PRL20 (sendo, no entanto, possível a utilização do método PRL60), na interpretação a contrario sensu do § 9º, do artigo 12, IN SRF nº 243/2002, in verbis:

(...)

Analisando-se o referido ANEXO 09, verifica-se que, para todos os itens autuados em que foi adotado o método PRL60, a participação do item importado no produto final nunca é igual a 100% (o que configuraria uma revenda pura), de modo a se concluir que houve, na formação do produto final, agregação de valor ao item importado, não sendo, portanto, permitida a utilização do método PRL20.

Nenhum dos produtos objeto de desqualificação do método PRL20 foi revendido diretamente; todos integraram produtos finais diferentes, conforme se observa dos códigos de itens (5 dígitos) e de produtos (3 dígitos) relacionados no supracitado ANEXO 09 e às fls. 881/882. Inclusive, alguns itens importados deram origem a mais de um produto final.

Quanto à alegação da impugnante de ilegalidade do § 9º do artigo 12 IN SRF nº 243/2002 (que veda a utilização do método PRL20 quando há agregação de valor ao produto importado), pois estaria em desconformidade com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, com as alterações trazidas pela Lei nº 9.959/2000 (que veda a utilização do método PRL20 apenas quando haja a aplicação dos bens importados à produção), cumpre observar que à esfera administrativa não cabe apreciar questões relativas

à legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas, competência esta exclusiva do Poder Judiciário.

Com relação à alegação de que a mera colocação de embalagem nos produtos importados não seria motivo para se desqualificar o método PRL20, há que se destacar que, mesmo nesse caso, há agregação de valor, ainda que eventualmente pequena, sendo que a legislação não discrimina a agregação grande da agregação pequena, ou a agregação proporcionalmente relevante da agregação não relevante. Os produtos importados que tiveram que se submeter a algum processo antes de serem vendidos fogem do conceito de simples revenda, impossibilitando a utilização do método PRL20. (Grifei)

O processo de embalagem do produto é **fundamental** para a apreciação do presente caso. Na realidade, é o **cerne** da autuação fiscal. Observa-se que a colocação das embalagens para os produtos é confirmada pela própria Contribuinte.

Na mesma medida, é incontroversa a agregação de valor. E a autoridade julgadora administrativa não dispõe de margem de discricionariedade para dizer que, a depender do "peso" da agregação do valor, poder-se-ia entender que o bem não teria sido aplicado à produção nos termos do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

A matéria em debate já foi tratada pelo presente Colegiado, pelos Acórdãos nº 9101-002.198 (sessão de 1º/2/2016, "NOVARTIS"), nº 9101-002.316 (sessão de 3/05/2016, "NOVARTIS"), e 9101-002.416 e 9101-002.417 (sessão de 17/08/2016, "PFIZER"), e mais recentemente, em processo da mesma Contribuinte dos presentes autos, no Acórdão nº 9101-002.952 (sessão de 03/06/2017).

Foram precisamente situações no qual se discutiu se o processo de embalagem do insumo importado é suficiente para caracterizar a agregação do valor e a aplicação do bem à produção.

Vale reproduzir excerto do voto do Acórdão nº 9101-002.198, da Conselheira Adriana Gomes Rego, que com clareza notável discorre sobre o assunto.

*Evidente que após esta última etapa de produção foi agregado valor ao produto inicialmente importado. A **embalagem foi totalmente realizada em suas unidades no Brasil, utilizando mão de obra local, maquinário específico, imobilizado em suas indústrias, com aposição de sua marca ao produto. Tudo isso tem valor e pode ser estimado; se representa 10%, 15% ou qualquer outro percentual do produto final, não importa para efeitos legais, porque ao tempo dos fatos, a legislação só apresentava dois percentuais: ou se tratava de revenda, ou de produção. Não há meio-termo. E, como dito, de revenda não se trata.***

A embalagem do produto poderia ter sido feita ainda no exterior, mas não o foi até por questões óbvias: sai muito mais barato para a empresa transportar os comprimidos a granel para localmente embalar-los do que importá-los definitivamente prontos. Isso é fato, eis que em termos de volume, a mesma quantidade de comprimidos a granel representa muito menos do que se já estivesse acondicionado em caixas, gerando um custo de transporte muito maior. A própria mão de obra utilizada no

Brasil sabe-se ser muito mais barata do que nos países de primeiro mundo de onde se origina o produto importado.

*Convém registrar, ainda, que **não se trata de mera embalagem para transporte, mas de apresentação comercial do produto, da qual resulta agregação de valor em relação ao produto importado à granel.** A oposição da marca SANDOZ na embalagem (caso dos comprimidos importados pela interessada), com sua exposição à venda, por si só também agrega valor ao mesmo, eis que **se traduz em marca conhecida globalmente pela gama e qualidade dos produtos ofertados.** Por conseguinte, não se trata de mera revenda dos produtos na forma como foram importados, sendo inaplicável o método PRL20 (...) (grifei)*

O didático voto destaca aspectos relevantes na agregação do valor: não há "meio-termo", ou se fala em agregação ou não; e não há que se falar que o processo de embalagem teria um custo mínimo, porque é fundamental para a apresentação comercial do produto, trazendo ao conhecimento do consumidor a empresa que é a responsável pela fabricação do produto e se constituindo em fator relevante na composição do preço final.

Na mesma medida, o voto do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (Acórdão nº 9101-002.316) expõe que a agregação de valor ao produto não comporta relativização:

Acondicionar bens importados para revenda significa viabilizar a sua comercialização na forma das normas pertinentes, como, no caso, alocando-os em embalagens primárias, secundárias, blisters e caixas de papelão, e adicionando-lhes bulas e lacres, tudo segundo especificações técnicas do órgão fiscalizador competente. Há um inegável valor agregado ao custo dos bens importados não vem ao caso se muito ou pouco, que, mesmo que não os transforme em espécie nova, não pode ser desconsiderado para efeito de definição da adequada margem de lucro a ser aplicada nos procedimentos dos preços de transferência.

*Por outro lado, **é inadmissível que seja dado o mesmo tratamento fiscal a situações distintas, em que os bens importados são meramente revendidos, nas exatas condições em que recebidos (PRL 20), e em que esses mesmos bens importados são manipulados antes de ser postos à venda (PRL 60), com a consequente agregação de valor ao custo dos bens importados, inexistente naquele primeiro caso.** A adoção de entendimento diverso provocaria, em última análise, no caso do Preço de Revenda menos Lucro, sérias distorções na apuração do preço praticado e, conseqüentemente, do preço parâmetro, ao simplesmente se olvidar da existência daquela agregação de valor efetivamente ocorrida.*

*Ao afirmar, a recorrente, que não é toda e qualquer agregação de valor ao custo dos bens importados que implicaria a aplicação do método PRL 60, está, ela, inadvertidamente, pretendendo distinguir onde a lei não distinguiu. **A questão não é o tipo de agregação de valor, mas a sua existência ou não.** E, no presente caso, é inequívoca a sua existência.*

A agregação de valor ao custo dos bens importados, assim existente, ocasiona, naturalmente, a majoração do preço de

revenda, em relação à hipótese em que não haja essa agregação, o que, evidentemente, denota a clara impossibilidade de aplicação do PRL-20, nessas circunstâncias, sob pena de como já se disse deturpar-se o cálculo do preço praticado e do preço parâmetro.

Dessa forma, ao contrário do que entende a recorrente, toda e qualquer agregação de valor ao custo dos bens importados implica, necessariamente, a aplicação do método PRL 60, posto que, do contrário, ocorreriam inevitáveis inconsistências em se aplicar um método que, em sua formulação original, não admite qualquer valor agregado (PRL 20). (grifei)

Dessa maneira, diante do fato incontroverso de que os produtos passaram por processo de embalagem, e que demonstra a agregação do valor de maneira incontestável, cabe ser restabelecida a autuação fiscal.

Assim, voto no sentido de **dar provimento ao recurso especial da PGFN.**

Passo ao exame do mérito do recurso especial da Contribuinte.

II. IN SRF nº 243, de 2002 x Art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. RE do Contribuinte.

Sobre a ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, em face do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, trata-se de matéria já bastante debatida, sendo objeto de profundas análises pela jurisprudência e pela doutrina.

A normatização dos preços de transferência no Brasil insere-se no contexto do fenômeno da globalização, em que a competição se desenvolve em escala global, e por consequência as empresas vem empreendendo esforços no sentido de reduzir a tributação das operações internacionais. Nesse contexto, vem sendo desenvolvidos mecanismos de planejamento, nem sempre adequados, dentre os quais o conhecido como *transfer pricing*, no qual são realizadas operações de compra e venda entre empresas vinculadas com sítio em países diferentes, no qual as fiscalizações tributárias tem verificado, em determinadas ocasiões, a utilização de preços artificiais, de modo a deslocar a tributação para países com carga tributária menor.

Para monitorar tal sistemática, controles tem sido desenvolvidos pelos países, no sentido de comparar as operações transnacionais entre empresas e suas vinculadas, com operações no qual as mesmas empresas transacionam com outras sem qualquer espécie de vínculo. Verifica-se, assim, se o preço praticado nas operações entre a empresa e suas vinculadas tem similitude com o preço de mercado negociado entre empresas independentes, adotando-se o princípio do *arm's length*.

Não por acaso, a OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico) editou convenção-modelo sobre os preços de transferência, no sentido de que, uma vez não observado o preço *arm's length* nas transações entre empresas vinculadas em diferentes países, tem o Fisco a prerrogativa de tributar o lucro que teria sido obtido pela empresa em condições regulares de negociação, a preço de mercado.

O assunto também foi tratado pela Organização das Nações Unidas, no Conselho Econômico e Social, resultando na elaboração do UN Practical Manual for Developing Countries¹.

No Brasil, a matéria referente aos preços de transferência foi introduzida pelo legislador por meio dos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, dispondo sobre operações relativas à importação e exportação de bens, serviços e direitos.

Certamente que o legislador brasileiro, ao positivar a matéria, levou em consideração a realidade e as particularidades do país, mas não se pode deixar de verificar a adoção das diretrizes das organizações internacionais, principalmente sob a égide do princípio do *arm's length*.

E, delimitando a discussão do presente voto às operações de importação, tratadas no caso concreto, observa-se que foram adotados pelo legislador brasileiro os métodos PIC (Preços Independentes Comparados), PRL (Preço de Revenda Menos Lucro) e CPL (Custo de Produção mais Lucro), inspirados, respectivamente, nos métodos internacionais Comparable Uncontrolled Price (CUP), Resale Price Method e o Cost Plus Method.

Especificamente em relação ao método PRL, vale transcrever a redação em vigor à época dos fatos objeto da autuação:

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; (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*
 - 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*

Foram empreendidas grandes discussões em torno dos limites que a administração tributária teria que obedecer para encontrar um modelo matemático compatível com as diretrizes estabelecidas pela lei.

¹ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf. Acesso em 15/03/2016.

E de fato, em razão da complexidade da matéria, foram editados vários atos administrativos, buscando encontrar um modelo adequado para a devida apuração do preço parâmetro.

Debates intensos se sucederam analisando se os atos administrativos, editados com base no art. 100, inciso I do CTN², extrapolaram os limites da lei.

Assunto tratado pela jurisprudência e doutrina, pelo vênio para transcrever as valiosas lições de Luís Eduardo Schoueri³:

3.11 Em certas circunstâncias, a regulamentação dos preços de transferência pode, sim, exigir a edição de ato administrativo para que se torne viável sua aplicação.

(...)

3.12.2 Com efeito, a mera leitura dos dispositivos que tratam dos preços de transferência na Lei nº 9.430/96 revela que sua disciplina foi bastante enxuta. O legislador limitou-se a definir os métodos aplicáveis e as consequências de os preços praticados superarem os limites legais.

(...)

3.12.2.2 Obviamente, se a Instrução Normativa extrapolar a lei, será esta, e nunca aquela, que prevalecerá. Mas como saber se a Instrução Normativa ultrapassou a lei?

3.12.3 Surge, aqui, a importância do princípio do arm's length. Como já ficou esclarecido, é este princípio o bastião de constitucionalidade da Lei nº 9.430/96⁴. Os ajustes impostos por esta lei se consideram constitucionais porque concretizam aquela princípio.

3.12.4 Nesse passo, surge a seguinte regra: a regulamentação da Lei nº 9.430/96 estará conforma a própria lei se estiver concretizando o princípio arm's length.

3.12.5 Quando, por outro lado, a regulamentação da Lei nº 9.430/96 emprestar-lhe interpretação que se afaste do referido princípio, então há que se investigar a existência de outro princípio que justifique tal construção normativa. O desvio poderá indicar a concretização de outro valor constitucional, igualmente prestigiado pelo Ordenamento. Tal será o caso, por exemplo, quando a norma, desviando-se do princípio arm's length, tiver sua justificativa em sua função indutora, ao buscar fomentar o desenvolvimento da economia nacional.

3.12.6 Não se encontrando a norma assim construída apoiada nem no princípio arm's length nem em outro fundamento constitucional, então tal interpretação será repudiada, denunciando-se a ilegalidade da Instrução Normativa. Exemplos de tal afastamento não faltam. (grifei)

² Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro - 3. ed. rev. a atual. São Paulo : Dialética, 2013, p. 57-59

⁴ Cf. Ricardo Lobo Torres, "O Princípio Arm's Length, os Preços de Transferência e a Teoria de Interpretação do Direito Tributário", Revista Dialética de Direito Tributário nº 48, setembro de 1999, pp. 122-135 (123)

Não obstante o autor, no decorrer de sua obra, entender pela ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, entendo que a premissa colocada, no sentido de se verificar se o ato normativo concretizou o princípio do *arm's length*, mostra-se como uma referência a ser prestigiada.

A redação do artigo em debate foi construída de maneira a amparar diferentes modelos matemáticos, desde que estejam em consonância com o princípio *arm's length*.

E é precisamente o que se verifica no decorrer das instruções normativas editadas visando regulamentar o previsto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. De fato, optou o legislador, ao positivar a matéria, dispor sobre diretriz a ser seguida pelo método, e não adentrar na fórmula matemática, que, por consequência, foi tarefa delegada a tarefa para o ato administrativo complementar.

Natural, portanto, movimento no sentido de se buscar um modelo matemático adequado à realidade e ao espírito da norma. Tanto que a lei primeiro foi regulamentada pela IN SRF nº 113, de 2000, depois pela IN SRF nº 32, de 2001, e, sem seguida, pela IN SRF nº 243, de 2002.

Discussões foram empreendidas no sentido de compreender com quem a expressão *do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção* estaria fazendo referência, se à redação dada pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 (1) do *caput* do inciso II, *PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos*; ou (2) da alínea "d", "1", *sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (...)*.

No primeiro caso, discorreu-se que se trataria de erro técnica legislativa inapropriada, ou seja, a expressão *do valor agregado* estaria correta, mas deveria estar inserida como uma nova alínea. Na segunda situação, falou-se em erro gramatical, no sentido de que não se quis dizer *do valor agregado*, e sim *o valor agregado*, que estaria concordando com a expressão *deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (...)* ⁵.

Aplicando-se as orientações do modelo matemático proposto pela IN SRF nº 32, de 2001, quaisquer das interpretações conduziram a uma distorção na apuração do preço parâmetro, principalmente em razão do tratamento conferido ao valor agregado, considerado de maneira isolada, completamente desconectado do processo produtivo.

Admitindo-se a técnica legislativa inapropriada, a fórmula teria os seguintes contornos:

$$PP = PL - 0,6 \times PL - VA$$

Desenvolvendo a equação, ter-se-ia:

$$PP = 0,4 \times PL - VA$$

onde PP: preço parâmetro, PL: preço líquido de revenda, VA: valor agregado no país.

Percebe-se PP e VA na condição de grandezas inversamente proporcionais. Com um VA elevado, o preço parâmetro poderia atingir um valor negativo. Ao ser tratado de maneira isolada, descontextualizada do processo produtivo, conferiu-se ao valor agregado um peso desproporcional na equação. Ou seja, o modelo matemático não se prestaria a refletir a realidade da situação em análise.

⁵ GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. 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.

Por outro lado, admitindo-se um erro gramatical, ter-se-ia a fórmula:

$$PP = PL - 0,6x(PL - VA)$$

Desenvolvendo a equação:

$$PP = 0,4xPL + 0,6xVA$$

onde PP: preço parâmetro, PL: preço líquido de revenda, VA: valor agregado no país.

Neste caso a distorção seria tão evidente quanto a anterior, mas para um outro extremo. O PP e o VA estariam na condição de grandezas diretamente proporcionais. Da mesma maneira que na equação anterior, foi conferido ao valor agregado um peso desproporcional na equação. Percebe-se que, agregando-se valor ao produto produzido no país, eventual distorção no preço do produto importado seria completamente neutralizada. O resultado implicaria em ausência de ajuste do preço do preço parâmetro mesmo diante da manipulação dos preços de produtos importados, quando o valor agregado respondesse por uma proporção significativa do produto.

Várias demonstrações foram elaboradas, visando credenciar ou descredenciar a validade das fórmulas diante de vários casos concretos. Fato é que, com a IN SRF nº 243, de 2002, a nova fórmula desenhada mostrou-se, indiscutivelmente, mais adequada e apta a refletir com maior realidade a metodologia do PRL, levando em consideração que a diminuição do valor agregado, a ser aplicada sobre o preço de revenda do bem ou direito, dar-se-á de maneira proporcional, na medida da participação do custo do bem importado em relação ao preço do custo total do bem.

Define com clareza que o valor agregado é parte da composição do custo total do bem, e não uma grandeza isolada, como na equação da IN SRF nº 32, de 2001. Não poderia ser diferente. O custo total é resultado da soma do custo do bem importado e do valor agregado no país. O valor agregado integra o custo, vez que agrega ao produto uma qualidade, um diferencial, que, por consequência, irá compor o custo total⁶. Assim, construiu-se a fórmula no sentido de encontrar a proporção do custo do bem importado em relação ao custo total, dividindo-se o custo do bem importado pela soma do custo bem importado e o valor agregado: (custo do bem importado) / (custo do bem importado + valor agregado). A proporção encontrada foi aplicada para o cômputo do preço de transferência.

Vale transcrever o § 11, do art. 12, da IN SRF nº 243, de 2002:

*§ 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;*

⁶ Ver Acórdão nº 9101-002.175 (p. 22), do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

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. (grifei)

O modelo matemático proposto pode ser apresentado na seguinte equação:

$$PP = PL \times PPart - 0,6 \times PL \times PPart$$

Considerando $PL \times PPart = PBProd$, então a fórmula seria:

$$PP = PBProd - 0,6 \times PBProd, \text{ ou } PP = 0,4 \times PBProd$$

onde PP: preço parâmetro; PL: preço líquido de venda, PPart: percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido e PBProd: participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido.

Destrinchando os elementos da equação, o PL (preço líquido de venda) é definido nos seguintes termos:

$$PL = \text{média aritmética ponderada de } PV - D - I - C$$

onde PV: preços de venda do bem produzido, D: descontos incondicionais concedidos, I: impostos e contribuições sobre as vendas, C: comissões e corretagens pagas, e N: quantidade de produtos importados

Por sua vez, o PPart (percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido), é definido por:

$$PPart = \frac{CII}{CTBP}$$

ou, ainda, por:

$$PPart = \frac{CII}{CII + \text{valor agregado}}$$

onde CII: custo do valor do bem, serviço ou direito importado e CTBP: o custo total do bem produzido, resultado da soma entre o CII e o valor agregado.

A diminuição do valor agregado, pretendida pela lei, foi modelada na equação pela introdução do valor agregado no denominador da divisão. Quanto maior a participação no valor agregado, obviamente, menor a participação do preço do produto importado na composição do custo total e, por isso, menor a sua colaboração na composição do preço de transferência.

Observa-se que, numa situação limite, se não houvesse valor agregado (que receberia o valor zero), o percentual de participação do produto importado seria CII dividido por CII, resultando em 1, ou seja, 100%. Registre-se que se trata de situação hipotética, que se presta a mostrar a validade do modelo proposto, isso porque a legislação trata da situação em que não há agregação de valor no art. 18, inciso II, alínea "d", item 2 da Lei nº 9.430, de 1996.

Retomando à equação, de acordo com a definição da instrução normativa, a PBProd (participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido) é assim definida:

$$\text{PBProd} = (\text{média aritmética ponderada de PV} - \text{D} - \text{I} - \text{C}) \times \frac{\text{CII}}{\text{CTBP}}$$

Enfim, o Preço Parâmetro, definido no inciso V, § 11, do art. 12, da IN SRF nº 243, de 2002, é a diferença entre a PBProd e o percentual de margem de lucro aplicado sobre o PBProd.

Ou seja: **PP = PBProd - margem de lucro x PBProd**

Desenvolvendo a fórmula, tem-se:

$$\text{PP} = \text{PBProd} \times (1 - \text{margem de lucro})$$

Observa-se que o **PBProd é o preço de revenda do produto importado**, calculado a partir de sua participação no preço de revenda do produto produzido que teve agregação de valor no país.

E, aplicando-se o percentual de presunção de margem de lucro de 60%:

$$\text{PP} = \text{PBProd} \times (1 - 0,6)$$

$$\text{PP} = 0,4 \times \text{PBProd}$$

No mencionado UN Practical Manual for Developing Countries ⁷, ao discorrer sobre o Resale Price Method (que se trata do PRL), a fórmula empregada é a mesma.

Vale transcrever o item 6.2.6.3 do documento:

6.2.6.3. . Consequently, under the RPM the starting point of the analysis for using the method is the sales company. Under this method the transfer price for the sale of products between the sales company (i.e. Associated Enterprise 2) and a related company (i.e. Associated Enterprise 1) can be described in the following formula:

TP = RSP x (1 - GPM), where:

TP = the Transfer Price of a product sold between a sales company and a related company;

⁷ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf. Acesso em 15/03/2016.

RSP = the Resale Price at which a product is sold by a sales company to unrelated customers; and

GPM = the Gross Profit Margin that a specific sales company should earn, defined as the ratio of gross profit to net sales. Gross profit is defined as Net Sales minus Cost of Goods Sold.

Na equação **TP = RSP x (1 - GPM)**, TP é o preço praticado, RSP é o preço de revenda do produto importado, e o GPM o percentual de presunção de lucro aplicado sobre o preço de revenda.

Vale transcrever, novamente, a fórmula empregada pela IN SRF nº 243, de 2002: **PP = PBProd x (1 - margem de lucro)**, onde PP é o preço praticado, PBProd é o preço de revenda do insumo importado levando-se em consideração sua participação no preço de revenda total do produto, e a margem de lucro é o percentual de presunção do lucro aplicado sobre o preço de revenda.

Aplicando-se nas fórmulas o percentual de presunção de lucro de 60%, temos:

UN Practical Manual for Developing Countries	IN SRF 243, de 2002
TP = RSP x (1 - 0,6) TP = 0,4 x RSP, onde RSP é o preço de revenda do produto importado e o TP é o preço de transferência.	PP = PBProd x (1 - 0,6) PP = 0,4 x PBProd, onde PBProd é o preço de revenda do produto importado e PP é o preço de transferência.

Percebe-se que o modelo matemático adotado pela IN SRF nº 243, de 2002, guarda consonância com os padrões internacionais, e não foge das diretrizes estabelecidas pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Na realidade, a normatização empreendida pela instrução normativa foi uma **evolução** do modelo matemático perseguido pela lei. Primeiro, porque considerou, acertadamente, que a apuração do custo total do produto revendido consiste na soma do preço produto importado e mais o valor agregado no país, tornado possível calcular a efetiva participação do preço do produto importado na composição do custo total do produto revendido, base sobre a qual se aplica o preço de revenda e a margem de lucro presumida. Segundo, trata-se de modelo em harmonia com as diretrizes internacionais, estabelecidas com sob a égide do princípio do *arm's length*.

Tampouco há que se falar que os preços de transferência, no Brasil, tiveram como outro objetivo, além do princípio do *arm's length*, ser instrumento de fomento à indústria nacional, razão pela qual se poderia recepcionar entendimento de que teria havido o erro gramatical na redação da lei, o que conduziria o preço parâmetro à fórmula "PP = PL - 0,6x(PL - VA)".

A exposição de motivos da Lei nº 9.430, de 1996, ao discorrer sobre os artigos 18 a 24, esclarece que a norma é instrumento de combate à elisão internacional:

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

Trata-se de norma com objetivo primordial de corrigir distorções entre o preço praticado nas operações de uma empresa e suas vinculadas, adotando-se como parâmetro o preço de mercado negociado entre empresas independentes, em referência clara ao princípio do *arm's length*.

Não há, portanto, que se falar em ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, em face do disposto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

A jurisprudência vem ratificando tal entendimento. Recentemente, na sessão de janeiro de 2016, o presente Colegiado julgou, por maioria de votos, pela legalidade da IN SRF nº 243, de 2002, tendo o Acórdão nº 9101-002.175 apresentado a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. 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.

O voto faz referência a jurisprudência judicial, como, por exemplo, da Terceira Turma Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que decidiu rever seu entendimento anterior e decidir pela legalidade da sistemática do PRL 60 estabelecida na IN SRF nº 243/2002, por unanimidade de votos, no julgamento do processo nº 2003.61.00.017381-4/SP:

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

1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, estabelecido na Lei nº 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF nº 243/02.

2. Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa nº 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

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

4. Apelação improvida.

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

Vale também transcrever ementa de decisão do processo nº 2003.61.00.006125-8/SP, da Sexta Turma do TRF3:

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

DEPÓSITOS JUDICIAIS.

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

2. A apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL, segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, era disciplinada pelo art. 18, II e suas alíneas, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF nº 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF nº 243/2002.

3. Contudo, ante à imprecisão metodológica de que padecia a IN/SRF nº 32/2001, ao dispor sobre o art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu a Lei nº 9.959/00, a qual não espelhava com fidelidade a exegese do preceito legal por ela regulamentado, baixou a Secretaria da Receita Federal a IN/SRF nº 243/2002, com a finalidade de refletir a mens legis da

regra-matriz, voltada para coibir a evasão fiscal nas transações comerciais com empresas vinculadas sediadas no exterior, envolvendo a aquisição de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

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

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

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

7. Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegiado em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº

243/2002. Confirma-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 - processo nº 16327.000590/2004-60, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clovis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº 0017381-30.2003.4.03.6100/SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.

8. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL-60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. [...] (Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 1/9/2011. Grifos nossos)

Portanto, não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido.

Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência.

E **não** há que falar que a Lei nº 12.715, de 2012 (convertida pela MP nº 563, de 2012), ao reproduzir dispositivos da IN SRF nº 243, de 2002, em tese teria o condão de "confirmar" a ilegalidade da instrução normativa. Tal assertiva não resiste a uma análise mais precisa da exposição de motivos da medida provisória:

62. Entre essas alterações, **merecem destaque as seguintes:**

- a) **substituição dos atuais métodos do Preço de Revenda menos Lucro - PRL20 e PRL60**, aplicáveis, respectivamente, a hipóteses nas quais os bens importados sejam exclusivamente revendidos ou sejam submetidos a processos produtivos no Brasil, **a um único método de cálculo de preço parâmetro**, o que fará com que os controles em questão não mais sejam relevantes na tomada de decisões quanto à forma de atuação das entidades sujeitas aos controles de preços de transferência no Brasil, bem como **eliminará inúmeros litígios concernentes à conceituação do que venha a ser "submissão a processo produtivo no País"**, fator este de enorme insegurança jurídica no que toca à matéria;
- b) aplicação, para fins de cálculo do PRL, de margens de lucro diferenciadas por setores da atividade econômica;(grifei)
- c) não consideração de montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados - **a título de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos** incidentes sobre as operações de importação - **para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL**, vez que tais montantes não são suscetíveis de

eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira;

No que concerne ao PRL 20 e PRL 60, deixa clara a exposição de motivos que o **cerne** da alteração em relação à lei anterior é o estabelecimento de **um único método de cálculo de preço parâmetro**, entendendo ser uma melhoria em relação à situação pretérita, no qual havia diferença de tratamento entre (i) os bens importados exclusivamente revendidos e (ii) aqueles submetidos a processos produtivos no Brasil. Discorre, de maneira expressa, sobre a preocupação com **litígio** que provocava a "**conceituação**" da expressão "**submissão a processo produtivo no País**", o que, de acordo com o legislador, tratava-se de "**fator este de enorme insegurança jurídica**". Ora, não se fala, em nenhum momento, em se dissipar qualquer eventual dúvida sobre a legalidade do art. 18 da IN SRF nº 243, de 2002. Tanto que, na sequência, discorre a exposição de motivos sobre a aplicação de margens de lucro diferenciadas por setores de atividade econômica, e sobre nova sistemática na apuração do preço de transferência para os valores a título de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação.

Observa-se que a exposição de motivos expressamente se manifestou quando entendeu que a lei alterou a norma tributária relativa aos preços de transferência, ou seja, na adoção de um único método de cálculo de preço parâmetro para o PRL, na definição de margens de lucro diferenciadas por setores de atividade econômica e na sistemática para a inclusão de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação no preço praticado. Por outro lado, na medida em que não discorreu sobre o método adotado pelo 18 da IN SRF nº 243, de 2002, confirmou a interpretação dada pela norma complementar, tanto que positivou o entendimento na nova redação da lei.

E se o legislador aproveitou a oportunidade para positivar, em texto legal, interpretação dada pela IN SRF nº 243, de 2002, trata-se de procedimento que em nada altera a **norma** tributária em análise (método de cálculo do preço parâmetro pelo PRL 60), sob uma perspectiva **substancial (material)**. A alteração é apenas no campo **formal**, tomando-se como referência a data de vigência da Lei nº 12.715, de 2012: antes, a norma tinha previsão em lei e em norma complementar (instrução normativa autorizada pelo art. 100 do CTN ⁸); após, a previsão apenas em lei.

Portanto, entendo não haver reparos ao procedimento da Fiscalização na utilização da IN SRF nº 243, de 2002. Assim, voto no sentido de **negar provimento ao recurso do Contribuinte em relação à matéria**.

III. Juros de Mora sobre Multa de Ofício. RE do Contribuinte.

Sobre a matéria, juros de mora sobre multa de ofício, vale transcrever, inicialmente, o artigo 113, do CTN, que predica que o objeto da obrigação tributária principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de **tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (grifei)*

§ 2º (...)

⁸ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)

Por sua vez, o crédito tributário decorre da obrigação principal, conforme o artigo 139 do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

A penalidade pecuniária tem base no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, materializada na multa de ofício aplicada sobre o tributo.

E, como se pode observar a penalidade pecuniária, decorrente da infração, compõe a obrigação tributária principal e, por conseguinte, **integra o crédito tributário**.

Por sua vez, o CTN, ao discorrer sobre o pagamento, informa que devem incidir **juros** sobre o **crédito** tributário não integralmente adimplido no vencimento, *verbis*:

*Art. 161. O **crédito** não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifei)*

§ 1º (...)

O entendimento apresentado é convergente com o voto do REsp nº 1.129.990-PR, conforme excerto transcrito ⁹.

Da sistemática instituída pelo art. 113, caput e parágrafos, do Código Tributário Nacional-CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como, a título de exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa-CDA.

A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos " (Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência, Artigo por Artigo. Coord.: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004, p. 546)

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não

⁹ Vide ementa:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido. (REsp 1129990/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/09/2009, DJe 14/09/2009)

se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento. (grifei)

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Rematando, confira-se a lição de Bruno Fajerstajn, encampada por Leandro Paulsen (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.027-1.028):

"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação".

A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.

*Diante disso, ainda que inconfundíveis, **o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas**. Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades. (grifei)*

Com efeito, o art. 139 do Código Tributário Nacional define crédito tributário nos seguintes termos:

'Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta'.

Já a obrigação principal é definida no art. 113 e no parágrafo 1º. Veja-se:

'Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente'.

Como se vê, o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis. No entanto, essa equiparação, muito útil para fins de arrecadação e administração fiscal, não identifica a natureza jurídica dos institutos. (...) (grifei)

O Código Tributário Nacional tratou da incidência de juros de mora em seu art. 161. Confira-se:

'Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito'

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário. E conforme demonstrado no item anterior, o crédito tributário decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente. (grifos no original)

Sendo assim, considerando o disposto no caput do art. 161 acima transcrito, é possível concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre as multas" (Exigência de Juros de Mora sobre as Multas de Ofício no Âmbito da Secretaria da Receita Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 132, p. 29, setembro de 2006). (grifos no original)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial." (Grifos no original)

No mesmo sentido, vale citar o REsp 834.681-MG e o AgRg no REsp 1.335.688-PR.

Enfim, a correção estipulada pelo mencionado art. 161, a partir da Lei nº 9.065, de 1995, segue a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, questão já pacificada pela Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Verifica-se, portanto, que **tanto tributo quanto a multa de ofício estão sujeitos à atualização prevista no art. 161 do CTN, mediante aplicação da taxa SELIC.**

Assim sendo, voto no sentido de **negar provimento ao recurso do Contribuinte em relação à matéria.**

IV. Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento ao recurso especial da PGFN, e negar provimento ao recurso especial da Contribuinte.**

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Apresento a presente declaração de voto para justificar a modificação de entendimento a respeito da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Com efeito, em precedentes desta Turma, pronunciei-me pela ilegitimidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício (acórdãos 9101-003.053 e 9101-003.216, dentre outros).

Ocorre que, diante de reiterados julgamentos em que restei vencida, curvou-me ao entendimento predominante do Colegiado, ponderando que a matéria é unicamente de direito e há orientação prevalecente na jurisprudência do CARF pela manutenção da cobrança de juros sobre a multa.

A esse respeito, destaco voto elaborado pela Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Presidente desta Turma e do CARF (acórdão 9101-003.376):

A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu art. 61, § 3º, que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC. Vejase (sublinhei):

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...) § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.(grifo nosso)

De outra banda, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confirase (sublinhei):

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Ora, contrariamente àquilo que alega a Contribuinte, dos arts. 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo.

Vale transcrever os dispositivos:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador; tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Sendo assim, outra não pode ser a interpretação da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” expressa no retrotranscrito art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, senão a de que abarca a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento. Resta evidente que a multa de ofício proporcional, lançada juntamente com o tributo devido, se não paga no

vencimento, sujeitase a juros de mora por força do disposto no art. 61, caput, da Lei nº 9.430, de 1997.

Aliás, se a intenção do legislador fosse limitar a aplicação do art. 61 apenas aos débitos principais de tributos e contribuições, bastaria suprimir o termo "decorrente", como bem pontua o Conselheiro Adolfo dos Santos Medes, no voto condutor do Acórdão nº 1401001.653:

É importante notar que no caput do art. 61, o texto é "débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições" e não meramente "débitos de tributos e contribuições". O termo "decorrentes" evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos.

Com base no art. 161, caput, do CTN, a Contribuinte insiste na tese de que os juros devem incidir apenas sobre valor do tributo, e não sobre valor de multa de ofício. Entretanto, o referido artigo estabelece a incidência de juros de mora sobre o "crédito não integralmente pago no vencimento", dispondo o seguinte:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (Grifei)

Não há dúvida de que multa não é tributo, pela própria dicção do art. 3º do CTN: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Todavia, a coerência interna do CTN evidencia, com clareza, conforme revelam os arts. 113, § 1º, e 139, que a penalidade pecuniária é também objeto da obrigação tributária principal e assim integra o conceito de crédito, objeto da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o sujeito passivo, beneficiandose de todas as garantias a ele asseguradas por lei, inclusive o acréscimo de juros de mora.

Sobreleva considerar, ainda, que a orientação do E. Superior Tribunal de Justiça é também pela manutenção da cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício. Destaco ementas de acórdãos das duas Turmas de Direito Público:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira,

DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no RESP 1335688, DJ de 04/12/2012, Primeira Turma)

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido. (Superior Tribunal de Justiça, Resp 1129990, DJ de 01/09/2009, Segunda Turma)

Os referidos julgamentos não foram submetidos à sistemática de recursos repetitivos.

No entanto, em respeito à orientação do STJ – como também o entendimento da maioria desta Turma a respeito de matéria de direito – voto por **negar provimento ao recurso especial do contribuinte** quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, adotando as razões dos votos acima referidos.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa