



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

**Processo n°** 16643.000104/2009-35  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.425 – 1ª Turma  
**Sessão de** 17 de agosto de 2016  
**Matéria** IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA  
**Recorrente** ROBERT BOSCH LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em ilegalidade na IN SRF n° 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.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. INCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. Analisando-se o método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, sob a ótica do § 6º do art. 18 da Lei n° 9.430, de 1996, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 12.715, DE 2012. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. EXCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Com a Lei n° 12.715, de 2012 (conversão da MP n° 563, de 2012) o mecanismo de comparabilidade passou por alteração em relação à Lei n° 9.430, de 1996, no sentido de se excluir da apuração dos preços praticado e

parâmetro os valores de frete, seguros (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos incidentes na importação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito: i) com relação à matéria ilegalidade da IN 243, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Nathalia Correia Pompeu, que lhe deram provimento nesta parte; ii) em relação à inclusão de frete, seguro e tributos, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Nathalia Correia Pompeu, que lhe deram provimento neste tema. Acompanhou o relator, pelas conclusões, o conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente em exercício). Declarou-se impedido o conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio). Solicitaram apresentar declaração de voto os conselheiros Luís Flávio Neto e Rafael Vidal de Araújo.

*(assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em Exercício

*(assinado digitalmente)*

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo e Nathália Correia Pompeu.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto por ROBERT BOSCH LTDA. (e-fls. 1781 e segs) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-001.418 (e-fls. 1315/1330), pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 10/07/2013, no qual foi negado provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte.

## Resumo Processual

A autuação fiscal tratou de verificar os cálculos efetuados pelo Contribuinte, no ano-calendário de 2004, de preços de transferência, conforme previsto nos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, com a alteração da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000 e pela IN SRF nº 243, 2002. A Fiscalização efetuou ajustes na apuração relativa a operações de importação realizada pelos métodos CPL, PRL 20, PRL 60 e PIC. Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL.

A Contribuinte apresentou impugnação que foi julgada procedente em parte pela primeira instância (DRJ), para exonerar parcialmente a base de cálculo relativa ao PRL 60, em razão de incorreção na apuração da base de cálculo. Em razão do crédito tributário exonerado, o Presidente da Turma recorreu de ofício.

Foi interposto pela contribuinte recurso voluntário, no qual foi negado provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário da Contribuinte.

A Contribuinte interpôs recurso especial e a PGFN apresentou contrarrazões. O recurso foi admitido por despacho de exame de admissibilidade, para dar seguimento às matérias: (1) ilegalidade da IN SRF 243, de 2002; (2) indevida inclusão de fretes, seguros e impostos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro.

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

### Da Fase Contenciosa

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 696 e segs), que foi julgada **procedente em parte** pela 5ª Turma da DRJ/São Paulo I, para ajustar a base de cálculo apurada pela autoridade autuante no cálculo do preço de transferência relativo ao PRL 60, nos termos do Acórdão nº 16-29.935 (e-fls. 1186/1207), conforme ementa a seguir.

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

*Ano-calendário: 2004*

*MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.*

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

*MÉTODO PRL60. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.*

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

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. OPÇÃO PELO MÉTODO.*

*Após o início do procedimento fiscal, não cabe mais ao contribuinte alterar o método utilizado na DIPJ para*

*determinação dos ajustes decorrentes da legislação dos pregos de transferência.*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.*

*A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.*

*MÉTODO PRL60. ERRO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.*

*Constatado erro na apuração da matéria tributável relativo ao método PRL60 (Prego de Revenda menos Lucro, com margem de 60%), exonera-se parcialmente a exigência.*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES DA DIPJ.*

*Os ajustes de preços de transferência devem ser apurados produto a produto, de modo que dos ajustes recalculados pela fiscalização devem ser deduzidos apenas os ajustes da DIPJ relativos a esses itens - e não a totalidade constante da DIPJ - apurando-se eventual diferença tributável, relativa a apenas esses itens.*

*CSLL. DECORRÊNCIA.*

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

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 1216 e segs) pela Contribuinte, apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 10/07/2013. Decidiu o Acórdão nº 1402-001.418 (e-fls. 1315/1330) negar provimento ao recurso de ofício e negar provimento ao recurso voluntário, conforme ementa a seguir.

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

*Ano-calendário: 2004*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PROCEDIMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO DO MÉTODO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Na apuração do preço de transferência o sujeito passivo pode escolher o método que lhe seja mais favorável dentre os aplicáveis à natureza das operações realizadas. À faculdade conferida pela Lei ao contribuinte se contrapõe apenas o dever da fiscalização de aceitar a opção por ele regularmente exercida. Não há como extrair do texto legal o corolário de que a fiscalização teria o dever de suplantar a escolha do próprio contribuinte e, de ofício, considerar dedutível o maior valor apurado.*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002, ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.*

*Descabe a argüição 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.*

**PREÇO PARÂMETRO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.**

*Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.*

Foi interposto pela Contribuinte recurso especial (e-fls. 1781 e segs.), protestando sobre (1) a ilegalidade da metodologia para apuração de ajustes de preços de transferência introduzida pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002; (2) a indevida inclusão do frete, seguro e imposto de importação no preço praticado e (3) a possibilidade de utilização do método PIC para apuração do preço parâmetro, por ser mais benéfico do que a aplicação do PRL 60.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 2066/2069 deu seguimento parcial ao recurso, para as matérias (1) e (2). O Despacho de Reexame (e-fls. 2070/2071) confirmou o não seguimento da matéria (3).

Foram apresentadas contrarrazões pela PGFN (e-fls. 2073/8108), no qual discorre que (1) a sistemática do PRL 60 definida pela IN SRF nº 243/02 concretiza devidamente o objetivo do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, (2) é acertada a inclusão dos valores de frete, seguros e tributos incidentes sobre a importação no preço praticado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Adoto as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 2066/2069, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999<sup>1</sup>, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, **para conhecer parcialmente o recurso da Contribuinte em relação às matérias** (1) a ilegalidade da metodologia para apuração de ajustes de preços de transferência introduzida pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002; (2) a indevida inclusão do frete, seguro e imposto de importação no preço praticado.

### I. IN SRF nº 243, de 2002 x Art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996

Sobre a legalidade de IN SRF nº 243, de 2002, em face do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, trata-se de assunto já bastante debatido, 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.

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

O assunto também foi tratado pela Organização das Nações Unidas, no Conselho Econômico e Social, resultando na elaboração do UN Practical Manual for Developing Countries<sup>2</sup>.

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)*

<sup>2</sup> Documento assinado digitalmente por United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Autenticado digitalmente em [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Manual\\_TransferPricing.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf) Acesso em 15/03/2016.

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.

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 CTN<sup>3</sup>, extrapolaram os limites da lei.

Assunto tratado pela jurisprudência e doutrina, pelo vênua para transcrever as valiosas lições de Luís Eduardo Schoueri<sup>4</sup>:

*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 9.430/96<sup>5</sup>. 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*

<sup>3</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

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

<sup>4</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro - 3. ed. rev. a atual. São Paulo : Dialética, 2013, p. 57-59

<sup>5</sup> 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)

6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digi

talmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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)*

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 (...)* <sup>6</sup>.

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:

<sup>6</sup> 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.

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

Desenvolvendo a equação, ter-se-ia:

$$PP = 0,4xPL - VA$$

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.

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 total<sup>7</sup>. 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;*

*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:

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

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.

$$\text{Ou seja: } PP = PBProd - \text{margem de lucro} \times PBProd$$

Desenvolvendo a fórmula, tem-se:

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

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%:

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

$$PP = 0,4 \times PBProd$$

No mencionado UN Practical Manual for Developing Countries <sup>8</sup>, 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;*

*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:

<sup>8</sup> United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Autenticado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

[http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Manual\\_TransferPricing.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf), Acesso em 15/03/2016.

6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

UN Practical Manual for Developing Countries	IN SRF 243, de 2002
<p style="text-align: center;"><b>TP = RSP x (1 - 0,6)</b></p> <p style="text-align: center;"><b>TP = 0,4 x RSP,</b></p> <p style="text-align: center;">onde RSP é o preço de revenda do produto importado e o TP é o preço de transferência.</p>	<p style="text-align: center;"><b>PP = PBProd x (1 - 0,6)</b></p> <p style="text-align: center;"><b>PP = 0,4 x PBProd,</b></p> <p style="text-align: center;">onde PBProd é o preço de revenda do produto importado e PP é o preço de transferência.</p>

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 argüição 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 n.º 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF n.º 243/02.*

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

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

*justificariam a dedução para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL.*

*4. Apelação improvida.*

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

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 N.ºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF N.ºS. 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 individualizado de cada bem, serviço ou direito importado. À parcela atinente ao lucro empresarial, são acrescidos, entre outros, os custos de produção, da mão de obra empregada no processo produtivo, os tributos, tudo passando a compor o valor agregado, o qual, juntamente com a margem de lucro de sessenta por cento, mandou a lei expungir. Daí, a necessidade da efetiva apuração do custo desses bens, serviços ou direitos importados da empresa vinculada, pena de a distorção, consubstanciada no aumento abusivo dos custos de produção, com a conseqüente redução artificial do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL a patamares inferiores aos que efetivamente seriam apurados, redundar em evasão fiscal.*

*6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regramatrix, 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. Confira-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 - processo nº 16327.000590/2004-60, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clovis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº 0017381-30.2003.4.03.6100/SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.*

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

Portanto, 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.

Quanto ao argumento de 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 confirmaria a ilegalidade da instrução normativa, 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 discorre 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 <sup>9</sup>); após, a previsão apenas em lei.

Portanto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de Contribuinte em relação à matéria "ilegalidade da metodologia para apuração de ajustes de preços de transferência introduzida pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002".

## II. Inclusão de Fretes, Seguros e Tributos no Preço Praticado.

Para discorrer sobre a matéria "**indevida inclusão de fretes, seguros e impostos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro**", cabe transcrever a redação do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, caput e § 6º, dada antes da alteração promovida pela Lei nº 12.715, de 2012, transcrito na sequência:

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

*I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: [...]*

*II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: [...]*

*III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: [...]*

*(...)*

*§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.*

Primeira constatação é que a comparabilidade é o valor principal a ser tutelado na matéria atinente aos preços de transferência.

E, recusar a aplicação da comparabilidade é o mesmo que ignorar o princípio do *arm's length*. A operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. E, quanto ao caso em análise, concernente aos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, **só dois mecanismos podem ser seguidos**: (1) **incluindo-se** na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, ou (2) **excluindo-se** na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Precisamente nesse contexto se justifica a existência do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, porque apresenta um tratamento diferente daquele previsto na regra geral para a apuração do custo contábil pelo art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

*Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.*

*§ 1º O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá obrigatoriamente:*

*a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo.*

Não há coincidência na construção do sistema de tributação.

Como regra geral de dedutibilidade, incluem-se os **de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação**.

Por isso, a legislação de preços de transferência, para buscar um parâmetro de comparação adequado entre preço praticado e preço parâmetro, teve que expressamente se manifestar, por meio do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, para esclarecer que a regra geral de dedutibilidade não seria aplicável. Ou seja, para fins de apuração do preço de transferência, os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação **não são dedutíveis**, devendo integrar o custo.

Portanto, como se pode observar, a redação do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996 consagra o mecanismo de **inclusão**, na apuração dos preços praticado e parâmetro, dos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Inclusive, a IN SRF nº 243, de 2002, não vacila sobre o entendimento:

*Art. 4º (...)*

*§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.*

Em suma, sob a égide do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não restam dúvidas sobre o assunto: *integram o custo* (apuração do preço praticado), *para efeito de dedutibilidade* (registra-se a exceção à regra geral disposta no art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), *o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.*

E não há que se falar que a nova redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, teria alterado tal entendimento.

Pelo contrário, confirmou que a **comparabilidade** sempre foi o valor principal a ser tutelado. Basta observar nova redação dada ao § 6º em debate, e ao novel § 6º-A:

*§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)*

*I - não vinculadas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*

*II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*

*§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*

Primeiro, ao se revogar a redação antiga do § 6º, elimina-se a restrição colocada ao preço praticado aplicável sobre a regra de dedutibilidade geral do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Ou seja, passa-se a permitir a **exclusão** dos valores de frete, seguro e tributos na importação na apuração do preço praticado. Ou seja, os dispêndios voltam a seguir a regra geral e passam a ser dedutíveis.

E, na mesma medida, com a nova redação do § 6º e o novo § 6º-A, determina-se que na apuração do preço parâmetro pelo método PRL, não serão mais considerados os valores de frete, seguro (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos na importação na apuração do preço praticado.

Ora, no ordenamento anterior à redação da Lei nº 12.715, de 2012, o § 6º dirigia-se ao **preço praticado**, e estabelecia exceção à regra geral de dedutibilidade, determinando pela inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação, vez que, na determinação do preço parâmetro, tais dispêndios eram considerados. Como já dito, **a comparabilidade se operava mediante o mecanismo de inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na determinação dos preços praticado e preço parâmetro.**

Por sua vez, com a redação da Lei nº 12.715, de 2012, operacionalizou-se caminho inverso. O § 6º e § 6º-A dirigem-se ao **preço parâmetro**. Revoga-se a restrição à regra de dedutibilidade geral (art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), ou seja, na determinação do preço praticado passa a ser permitida a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação. E, precisamente por isso, a nova redação do § 6º e § 6º-A determina que passam a não integrar a apuração do preço parâmetro os valores de frete, seguro e tributos na importação. **A comparabilidade passa a ser operada mediante o outro mecanismo: a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na determinação dos preços praticado e preço parâmetro.**

Preservada, portanto, a comparabilidade entre os preços parâmetro e praticado.

Portanto, voto no sentido de **negar** provimento ao recurso da Contribuinte em relação à matéria "**indevida inclusão de fretes, seguros e impostos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro**".

Enfim, aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

### III. Conclusão

Portanto, diante de todo o exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente o recurso da Contribuinte em relação às matérias** (1) a ilegalidade da metodologia para apuração de ajustes de preços de transferência introduzida pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002 e (2) a indevida inclusão do frete, seguro e imposto de importação no preço praticado, e, no mérito, **negar provimento** ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

André Mendes de Moura

## Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto.

Na reunião de agosto de 2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (doravante “CSRF”) analisou o recurso especial interposto por ROBERT BOSCH LTDA (doravante “BOSCH”, “contribuinte” ou “recorrente”), em que é parte a **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “PFN” ou “recorrida”), no processo n. 116643.000104/2009-35. Em tal recurso, a recorrente requer a reforma do acórdão n. 1402-001.418 (doravante “acórdão *a quo*” ou “acórdão recorrido”), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “Turma *a quo*”).

O acórdão recorrido, proferido pela Turma *a quo*, restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PROCEDIMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO DO MÉTODO. IMPOSSIBILIDADE.

Na apuração do preço de transferência o sujeito passivo pode escolher o método que lhe seja mais favorável dentre os aplicáveis à natureza das operações realizadas. À faculdade conferida pela Lei ao contribuinte se contrapõe apenas o dever da fiscalização de aceitar a opção por ele regularmente exercida. Não há como extrair do texto legal o corolário de que a fiscalização teria o dever de suplantar a escolha do próprio contribuinte e, de ofício, considerar dedutível o maior valor apurado.

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.

PREÇO PARÂMETRO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.

No julgamento do recurso especial interposto, a 1ª Turma da CSRF decidiu manter o acórdão da *Turma a quo*, subsistindo a cobrança do tributo, multa e juros lançados no AIIM.

Nesta **declaração de voto**, *permissa venia*, apresento os fundamentos que me fizeram votar pelo PROVIMENTO do recurso especial interposto pelo contribuinte, especialmente quanto a dois temas relacionados à matéria dos preços de transferência:

1. Ilegalidade da IN 243/2002 quanto ao método de cálculo PRL-60;
2. Não inclusão, na composição do preço parâmetro, de frete, seguro e tributos incidentes na importação suportados pelo importador.

## 1. A ILEGALIDADE DA IN/SRF 243/2002 QUANTO AO MÉTODO DE CÁLCULO PRL-60.

### 1.1. 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 conseqüentemente aumentar o montante dos tributos devidos. O *preço parâmetro*, nesse exemplo, corresponde ao limite da dedutibilidade do custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

- I - dos descontos incondicionais concedidos;
- II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- III - das comissões e corretagens pagas;
- IV - de margem de lucro de:**

- a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens;
- b) sessenta por cento, na hipótese de bens importados aplicados na produção.
- § 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.
- § 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.
- § 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.
- § 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.
- § 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.
- § 6º Na hipótese do parágrafo anterior, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:
- I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;
- II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.
- § 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:
- I - incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;
- II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, Pis/Pasep e Cofins;
- III - comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação de pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.
- § 8º A margem de lucro a que se refere o inciso IV, alínea "a" do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.
- § 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que não haja agregação de valor no País ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.
- § 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens aplicados à produção.
- § 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:**
- I - preço líquido de venda, a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;**

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

Em **2002**, embora nenhuma reforma tenha sido implementada pelo legislador, a **IN 243** tornou público que a SRF conduziria uma ampla mudança na metodologia de cálculo do PRL-60, com o abandono das fórmulas anteriormente adotadas na IN 113/2000 e na IN 32/2001.

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 a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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:

<b>FONTE PRIMÁRIA:</b>	<b>FONTE SECUNDÁRIA:</b>	<b>FONTE SECUNDÁRIA:</b>
Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000	IN 32/2001	IN 243/2002
II - Método do Preço de	§ 11. Na hipótese do parágrafo	§ 11. Na hipótese do § 10, o

<p>Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos: (...) d) da margem de lucro de: 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;</p>	<p>anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:</p>	<p>preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir: (...) V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.</p>
---	--	--

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 PRL-60:

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

(...)

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

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

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

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

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

**1. (revogado);**

**2. (revogado);**

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

É 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 PRL-60, aplicável às operações praticadas pelo contribuinte.

## 1.2. As fórmulas adotadas em cada etapa dessa evolução legislativa para o cálculo do PRL-60.

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

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

Em que:

PP → preço parâmetro, preço *arm's length*.  
PR → preço de revenda líquido.  
VA → valor agregado na produção nacional  
L → lucro

Considerando o *valor líquido da operação de revenda* (PR), conhecido pelo contribuinte, e a *margem de lucro* (L), apurada conforme a fórmula legal, determina-se 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, conseqüentemente, 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 PRL-60, **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:

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

Em que:

- VDBI → valor declarado do bem importado
- PP → preço parâmetro, preço *arm's lenght*.
- PR → preço de revenda líquido.
- VA → valor agregado na produção nacional
- L → lucro

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:

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

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 PRL-60	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ PP = PR – L</li> <li>✓ L = 60% (PR – VA)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ PP = PR – L – VA</li> <li>✓ L = 60% * PR</li> </ul>
Analítico da fórmula para o cálculo da “margem de lucro”	60% sobre o valor integral do preço líquido de venda diminuído do valor agregado no Brasil.	60% apenas da parcela do preço líquido de venda do produto proporcional à participação dos bens, serviços ou direitos importados.
Analítico da fórmula para o cálculo do “preço parâmetro”	Totalidade do valor líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.	Percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.

Um **exemplo** poderá tornar mais clara a distinção entre essas duas fórmulas. Para tanto, considere-se que um determinado produto, produzido no Brasil a partir de insumos nacionais e outros importados de partes vinculadas, seja vendido por R\$ 100,00 (ou seja, **PR** =

**100,00**) e que o valor agregado no Brasil seja de R\$ 50,00 (ou seja, **VA = 50,00**). Aplicando-se as duas fórmulas, chegaremos a resultados muito distintos:

	Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01	Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)
Fórmula de cálculo do PRL-60:	✓ $PP = PR - L$ ✓ $L = 60\% (PR - VA)$	✓ $PP = PR - L - VA$ ✓ $L = 60\% * PR$
Aplicação das fórmulas ao exemplo proposto:	$L = 60\% (100,00 - 50,00)$ $PP = 100,00 - 30,00$	$L = 60\% * 100,00$ $PP = 100,00 - 60,00 - 50,00$
<b>RESULTADO</b>	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 conta 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 SCHOUEI<sup>10</sup>, 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 MONGUILOD<sup>11</sup>, *in verbis*:

“(i) enquanto a Lei n. 9.959/00 estabelece o cálculo da margem de lucro de 60% sobre o valor do preço líquido de venda, diminuindo-se o valor agregado, a IN 243/02 determinou a incidência da margem de 60% sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação do bem importado; e (ii) enquanto a Lei determina que o preço-parâmetro corresponde à diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de 60%, a IN 243/02 estabeleceu que corresponde à diferença entre o valor da participação do bem importado no preço de venda do bem produzido e a margem de lucro de 60%. Assim, o preço parâmetro calculado sob a sistemática da IN 243/02 será menor, resultando em maior risco de ajustes nos lucros tributáveis da empresa brasileira, tendo em vista o provável excesso de preço pago no exterior”.

Restando evidenciado que a IN 243/02 veicula fórmula diversa, supostamente vocacionada a “melhor” tratar do problema da proporcionalidade do insumo utilizado na produção do produto nacional, surge uma questão crucial para o julgamento deste recurso especial: a administração fiscal possui competência para “melhorar” a fórmula prescrita pelo legislador? Foi legítimo o pretense 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.

### 1.3. 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<sup>12</sup>, as referidas espécies normativas podem ser organizadas em *fontes primárias*<sup>13</sup> e *fontes secundárias*<sup>14</sup> do Direito tributário.

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

<sup>11</sup> GALHARDO, Luciana Rosanova; MONGUILOD, Ana Carolina. A ilegalidade do mecanismo de aplicação do método PRL sob a IN 243/02, *in* Manual dos Preços de Transferência – celebração dos 10 anos de vigência da lei. São Paulo : MP, 2007, p. 241.

<sup>12</sup> As fontes do Direito tributário podem também ser observada por uma perspectiva material, a qual não contribui imediatamente para o tema em análise.

<sup>13</sup> Em especial: Constituição Federal, Lei Complementar, Lei Ordinária, Medida Provisória, Tratados Internacionais, Decreto legislativo, Decreto (casos especiais), Convênio, Resolução.

<sup>14</sup> Em especial: Decreto regulamentar, Instruções Normativas, Portarias, Normas complementares.

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

#### **1.4. 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 exaustivamente 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<sup>15</sup>. Também

não se pode afastar, *a priori*, a possibilidade de o legislador ordinário outorgar à administração fiscal dispor sobre elementos que favoreçam a aplicação da norma tributária, com procedimentos que lhe tornem mais operacionais, palatáveis e socialmente mais eficazes.

No entanto, 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<sup>16</sup>, impede que o legislador ordinário transfira à administração fiscal a eleição dos critérios componentes da base de cálculo do tributo ou de outros elementos atinentes à ocorrência do fato gerador do tributo, à sua quantificação ou à identificação do sujeito passivo.

**Como a fórmula de cálculo do PRL-60 irá tutelar o controle dos preços de transferência e influenciar na composição do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSL, apenas a lei ordinária é competente para prescrever os seus termos.** Aceita essa premissa, qualquer divergência de uma instrução normativa em relação à lei deverá ser 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<sup>17</sup> reserva ao Poder Judiciário reconhecer inconstitucionalidades.

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

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

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional. São Paulo : Ed. Malheiros, 2003, p. 425. “As competências tributárias são indelegáveis. Cada pessoa política recebeu da Constituição a sua, mas não a pode renunciar, nem delegar a terceiros. É livre, até, para deixar de exercita-la; não lhe é dado, porém, permitir, mesmo que por meio de lei, que terceira pessoa a encampe.”

<sup>17</sup> RICARF, art. 62: “Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”

**conscientemente elegeu a função de cada um dos fatores componente da fórmula para o cálculo do PRL-60, não deixando espaço de discricionariedade para a administração fiscal.**

A Lei n. 9.430/96 veicula **normas autoaplicáveis** para a composição de cálculo do PRL-60, 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 PRL-60.

#### **1.4.1. 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 PRL-60.

Naturalmente tal expediente poderia ser questionado mesmo no âmbito do CARF, pois coerentes argumentos poderiam colocar em dúvida uma delegação implícita de tal nível. Ainda assim, não me furto de expor essa investigação: *os enunciados prescritivos da Lei n. 9.430/96 seriam eivados de dubiedade suficiente para comportar pluralidade de fórmulas matemáticas capazes de conduzir a resultados muito diferentes o método PRL-60?*

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

“d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor 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 escoreta, 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 fórmulas *traduzidas* pela IN 243/2002.

Em uma espiada muito brusca, o referido exercício pode aparentar tratar-se de “*interpretação*” ou mesmo assumir o propósito de “*integração*”. Contudo, 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”<sup>18</sup>. No caso, não há verdadeira lacuna no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000. O legislador ordinário efetivamente manifestou decisão consciente quanto à fórmula a ser adotada para o cálculo do PRL-60. A IN 243/02, em verdade, veicula uma *segunda fórmula*, capaz de alcançar resultados diversos da primeira e, com isso, desvia-se do plano normativo.

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

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<sup>19</sup> leciona, *in verbis*:

“7.8.3.5.1. De imediato, deve-se notar que tal entendimento contrariaria a própria literalidade do método. Afinal, o legislador da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 9.959/00, não acrescentou um quarto método àqueles aceitos para a apuração dos preços de transferência. Ou seja: o artigo 18 da referida Lei continuou contemplando, em seus três incisos, apenas três métodos. Nesse sentido, o que se teve foi, apenas, um desdobramento de um mesmo método: o método denominado, pelo próprio legislador, ‘Preço de Revenda menos Lucro’. 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.<sup>20</sup>, *in verbis*:

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

<sup>19</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no Direito tributário brasileiro. São Paulo: Dialética, 2006, p. 169.

<sup>20</sup> MOREIRA JR., Gilberto de Castro. Método do preço de revenda menos lucro no caso de agregação de valor no país. Confronto entre a Lei n. 9.430/1996 e a Instrução Normativa n. 243/2002, *in* Tributos e Preços de Transferência, 3º Volume, São Paulo: Dialética, 2009, p. 105.

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, sustentada 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 PRL-60 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.

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

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.

### 1.5.1. 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 PRL-60, 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 eger como fator determinante o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido na composição da fórmula de cálculo do PRL-60, como também 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 PRL-60, que é o legislador ordinário. Recuso-me a isso.

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

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

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

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

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2004  
Ementa: AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO DA MATÉRIA. A propositura de ação judicial, com o mesmo objeto do processo administrativo, implica na desistência de discutir essa matéria na esfera administrativa. Aplicação da Súmula CARF nº 1. MATÉRIA NÃO

CONTESTADA. DEFINITIVIDADE. Considera-se definitiva, na esfera administrativa, matéria não expressamente contestada. CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL-60 PREVISTO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. INAPLICABILIDADE. A função da instrução normativa é de interpretar o dispositivo legal, encontrando-se diretamente subordinada ao texto nele contido, não podendo inovar para exigir tributos não previstos em lei. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos. A IN SRF nº 243, de 2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL-60%, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo.

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

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. LEI. NORMAS COMPLEMENTARES. As normas postas pelo executivo para operacionalizar ou interpretar lei devem estar dentro do que a lei propõe e ser com ela compatível. FÓRMULAS PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL 60%. LEI Nº 9.430. IN SRF Nº32. IN SRF Nº243. A IN SRF nº 32, de 2001, propõe fórmula idêntica a posta pela lei no 9.430, de 1996. A IN SRF nº 243, de 2002, desborda da lei, pois utiliza fórmula diferente da prevista na lei, inclusive mencionando variáveis não cogitadas pela lei. LANÇAMENTO. IN SRF Nº 243. Os ajustes feitos com base na fórmula estabelecida na IN SRF nº 243, de 2002, que sejam maiores do que o determinado pela fórmula prevista na lei, não têm base legal e devem ser cancelados.

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

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

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2007 RECURSO DE OFÍCIO. EXONERAÇÕES PROCEDENTES. Não é digna de reparo a decisão que, amparada por diligência fiscal efetuada pela própria autoridade autuante, acolhe argumento da contribuinte acerca da ocorrência de erro de fato no fornecimento de dados utilizados na determinação da matéria tributável, e, por meio de controles internos, apura que parte das exigências formalizadas já são objeto de outro feito administrativo, caracterizando, assim, duplicidade de lançamento. RECURSO VOLUNTÁRIO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ILEGALIDADE DA IN SRF 243/2002. Restando

reconhecida a ilegalidade das disposições da IN SRF 243/2002, especificamente no que se refere aos critérios por ela indicados para a quantificação do preço-parâmetro e os conseqüentes ajustes na aplicação do método PRL60 (sobretudo antes da publicação da Lei 12.715/2012), é de reconhecer, portanto, a completa invalidade do lançamento.

**(CARF, Acórdão 1301-001.235, sessão de 13.06.2013)**

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

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

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

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

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

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

A **Lei n. 12.715/2012** inaugurou uma nova sistemática de cálculo do método PLR, com a **decisão consciente do legislador de inovar o regime até então vigente** e com o **assumido potencial de aumento da carga tributária**. Diante dessas características, a fórmula para o cálculo do PRL-60, que se obtém da norma enunciada pelo legislador ordinário na Lei n. 12.715/2012, submete-se a dois corolários básicos do *princípio da segurança jurídica: anterioridade e irretroatividade*.

A fim de cumprir o princípio da anterioridade, o art. 78, da Lei n. 12.715/2012, expressamente resguardou a vigência da novel fórmula de cálculo do PLR, introduzida em seu art. 48, para o dia **01.01.2013**:

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

(...)

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

(...)

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

Caso a Lei n. 12.715/2012 apenas confirmasse a norma introduzida pela Lei n. 9.959/2000, ratificando os método PLR-60 até então vigente, sem incremento do ônus tributário, então não seria necessário observar o *princípio da anterioridade*.

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

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

(...)

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

(...)

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

(grifou-se)

Se o art. 48 da Lei n. 12.715/2012 apenas confirmasse aclarasse uma interpretação que já seria possível a partir da Lei n. 9.959/2000, referida norma poderia ser considerada *meramente interpretativa*, com efeitos retroativos. Mas não é o caso: justamente por se tratar de decisão consciente do legislador ordinário em alterar a metodologia do PLR com potencial de aumentar o ônus tributário imposto à sociedade, a referida alteração legal sujeitou-se expressamente à anterioridade e não pode, por certo, ser aplicada retroativamente.

No caso concreto, o período de apuração relevante é **2004**, de forma que aplicação da Lei n. 12.715/2012, atentaria contra o *princípio da irretroatividade da lei tributária*. É necessário aplicar diretamente a norma prescrita pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000, tal como interpretada pela IN 32/2001, que restou incontroversa.

### **1.5.3. Incompatibilidades materiais e a ofensa ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva**

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

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

Nesse ponto, é importante fazer referência à seguinte passagem do estudo de LUÍS EDUARDO SCHOUEI<sup>21</sup>, que toca alguns dos elementos essenciais para a solução do recurso especial em análise, *in verbis*

“1.3.9. É, pois, sob pena de caracterizar o arbítrio, que o legislador se vê obrigado a eleger princípios e, uma vez escolhidos, aplicá-los conscientemente.

1.3.10. Especialmente em matéria tributária, surge como princípio parâmetro, escolhido pelo próprio constituinte, a capacidade contributiva. Nesse sentido, deve a tributação partir de uma comparação das capacidades econômicas dos potenciais contribuintes, exigindo-se tributo igual de contribuinte em equivalente situação. Por óbvio, tal princípio somente se concretiza quando é possível compararem-se os contribuintes.

1.3.11. No caso de transações entre pessoas vinculadas, entretanto, as realidades econômicas comparadas são diversas, frustrando-se qualquer comparação.

1.3.12. A diversidade acima apontada resulta da circunstância de as transações entre partes vinculadas não terem passado pelo mercado, como o fizeram as empresas independentes.

1.3.13. Assim, pode-se dizer que enquanto a moeda constante nas contas das empresas com transações controladas está expressa em unidades ‘reais de grupo’, empresas independentes têm seus resultados expressos em ‘reais de mercado’.

1.3.14. Nesta perspectiva, o papel da legislação de preços de transferência é apenas ‘converter’ valores expressos em ‘reais de grupo’ para ‘reais de mercado’, possibilitando, daí, uma efetiva comparação entre contribuintes com igual capacidade econômica.

**1.3.15. Nesse sentido, verifica-se que a legislação de preços de transferência não distorce resultados da empresa. Apenas ‘converte’ para uma mesma unidade de referência (‘reais de mercado’) a mesma realidade expressa noutra unidade.**

**1.3.16. Nesse contexto, as disposições de controle de preços de transferência da Lei n. 9.430/96 somente se justificam caso corroborem essa conversão acima referida, o que se dá mediante a aplicação do princípio *arm’s length*, que será verificado mais profundamente nos capítulos posteriores. Vale dizer, caso a aplicação da lei ou de sua regulamentação em um caso concreto extrapole os limites dessa conversão, isso deverá ser considerado uma desobediência ao princípio constitucional da igualdade e da capacidade contributiva e, portanto, a aplicação nesse caso deverá ser corrigida ou até mesmo desconsiderada.”**

(negrito acrescido ao original)

É fundamental para a matéria em análise, então, compreender que a legislação brasileira dos preços de transferência busca precisamente neutralizar a desigualdade nas operações entre partes vinculadas. Nos casos em que o método PLR-60 seria aplicável, a aludida norma se voltaria exclusivamente às operações de importação realizadas por empresas vinculadas e que, por meio de ajuste no preços de venda de bens, serviços ou direitos, apresentassem a potencialidade de transferir resultados ao exterior sem a correspondente tributação. A legislação tem eficácia, portanto, para garantir que situações semelhantes sejam tributadas de maneira equivalente.

**Se era esse o objetivo do legislador ordinário, é de difícil aceitação que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 adotasse critérios de eliminação de desigualdades tão voláteis e indeterminados, que possibilitassem à administração fiscal escolher ajustes a partir de preços parâmetros compreendidos em intervalos tão amplos e incertos, com variações, por exemplo, entre “- R\$10,00” e “R\$ 70,00”.**

Ocorre que o princípio da igualdade, vivificado pelo padrão *arm's length*, pressupõe a eleição consciente, pelo legislador ordinário, de critérios de distinção aptos a tratar semelhantes de forma equivalente, com ajustes que se façam necessários na base de cálculo do IRPJ e CSL para a corrigir diferenciações injustificadas. **A tese de que, dos enunciados do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, seria possível abstrair duas fórmulas capazes de conduzir a preços parâmetros tão dispares (“-10,00” ou “70,00”, por exemplo), conflita com o princípio da igualdade, pois torna insustentável a sua concretização, conduzindo à sua antítese (desigualdade, incerteza, insegurança).**

Nesse seguir, ao advogar que a Lei n. 9.430/96 teria concedido tamanha discricionariedade à administração, a PFN pode estar suscitando a ocorrência de delegação de competência tributária, o que, como se viu, é vedado pela Constituição Federal (art. 150) e pelo CTN (art. 97). Se a lei houvesse permitido a adoção de fórmulas tão dispares, possivelmente a sua constitucionalidade não resistiria à criteriosa análise do Poder Judiciário.

Na verdade, o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, elegeu expressamente critérios de distinção que, conforme a sua decisão, seriam aptos para vivificar o princípio da igualdade e da capacidade contributiva. A “segunda fórmula” indicada pela IN 243/2002, então, enfraquece arbitrariamente o *princípio da igualdade*, pois nega eficácia jurídica aos critérios de distinção eleitos pelo legislador ordinário (art. 18, II, da Lei n. 9.430/96), a quem compete o monopólio da decisão quanto à fórmula que deve ser adotada para o método PLR-60.

#### **1.5.4. 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, mostra-se que a fórmula da Lei 9.430 apresenta falhas as quais são corrigidas na fórmula da IN 243. A inadequação deste método como argumento em prol da eficácia da IN 243 está na omissão do fato de que a fórmula definida por esse normativo possui falhas semelhantes às da fórmula da Lei 9.430.”

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

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

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

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

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

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

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

## **2. NÃO INCLUSÃO, NA COMPOSIÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO, DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO**

## 2.1. A legislação aplicável ao caso concreto.

O art. 18 da Lei n. 9.430/96 prevê regras aplicáveis em geral a todos os métodos de preços de transferência:

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

(...)

**§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.**

O caput do dispositivo estabelece que dois fatores devem conjugar-se para a incidência das normas de preços de transferência:

- (i) operações realizadas com pessoas vinculadas;
- e**
- (ii) operações de importação.

Como apenas quando esses dois fatores estiverem simultaneamente presentes deverá ser aplicada as normas de controle e ajuste prescritas pela Lei n. 9.430/96, trata-se de um **binômio essencial** para a aplicação da legislação dos preços de transferência.

O conceito de “pessoa vinculada” foi estabelecido pelo art. 23 da Lei n. 9.430/96:

Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

A Instrução Normativa SRF n. 38, de 30.04.97, estabeleceu a seguinte orientação em seu art. 4º, § 4º:

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, será efetuada com base nos métodos de que tratam o art. 6º, o § 10 do art. 12 e o art. 13." (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 113, de 19 de dezembro de 2000)

§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

§ 3º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado por um dos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.

**§ 4º Na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, poderão, também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação.**

Embora a IN 38/97 expressamente apontasse que o contribuinte possuiria a opção de incluir ou não frete, seguro e tributos de importação, muitos agentes fiscais passaram a ignorar essa orientação e a exigir, em todos os casos, a inclusão de tais valores para a composição do preço parâmetro do método PRL.

A ideia de que fretes, seguros e tributos incidentes na importação deveriam compor o preço parâmetro se tornou popular no âmbito da fiscalização. Passado algum tempo, foi editada a Instrução Normativa SRF n. 243, de 11.11.2002 (doravante "IN 243"), que estabeleceu a seguinte orientação em seu art. 4º, § 4º:

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que

tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam o art. 8º, a alínea "b" do inciso IV do art. 12 e o art.13.

§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

§ 3º A dedutibilidade dos encargos de depreciação, exaustão ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado por um dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, vedada a utilização do método de que trata o art. 12, se não houver revenda.

**§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.**

§ 5º Nos preços apurados com base nos métodos dos arts. 8º e 13, os valores referidos no § 4º poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado, para efeito de comparação.

**A aludida orientação da IN 243/01, em seu art. 4º, § 4º, corresponde ao segundo núcleo da discussão do recurso especial ora em julgamento.** Ocorre que, desde a sua edição, os agentes fiscais passaram a exigir, invariavelmente, a inclusão de frete, seguro e tributos incidentes na importação como custos do bem importado.

Com a intensificação das autuações fiscais e do correspondente contencioso gerado por contribuinte irrisignados, a administração fiscal buscou alterar a Lei n. 9.430/96, a fim de que houvesse expresso respaldo legal para a orientação adotada na IN 243/01. Afinal, se o legislador concordasse com a ideia de incluir, na composição do preço parâmetro do método PRL, os custos de frete, seguro e tributos incidentes na importação, boa parte das discussões administrativas deixariam de existir. Para tanto, o Poder Executivo editou a Medida Provisória n. 478, de 29.12.2009, que atribuiria a seguinte redação ao referido art. 18, § 6º, da Lei n. 9.430/96.

§ 6º Integram o custo de aquisição, para efeito de cálculo do preço médio ponderado a que se refere o inciso III do **caput**, o valor do transporte e do seguro até o estabelecimento do contribuinte, cujo ônus tenha sido do importador, e os impostos não recuperáveis incidentes nessas operações e demais gastos com o desembaraço aduaneiro.

No entanto, a referida ideia da administração fiscal, de sujeitar os custos de frete, seguro e tributos incidentes na importação ao controle da legislação de preços de transferência, foi **solenemente rejeitada pelo Poder Legislativo**. A MP 478/2009 não foi convertida em Lei e, conforme o Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 18/2010, vigorou apenas 01.06.2010.

O legislador ordinário, com a rejeição da proposta em questão, manteve-se coerente com a diretriz que rege o controle dos preços de transferência, edificada pelo art. 18, caput, da Lei n. 9.430/96, atinente às condições essenciais para a sua incidência: operações realizadas por pessoas jurídicas brasileiras com **(i)** partes vinculadas **(ii)** residentes em outros países.

Esse *binômio irreduzível* foi, então, reafirmado pelo legislador competente, que não se manteve inerte para a solução do conflito existente entre a administração fiscal e os contribuinte. Em 2012, foi publicada a Lei n. 12.715, com a seguinte redação:

§ 6. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea *b* do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas:

I - não vinculadas; e

II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados.

§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea *b* do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro.

## 2.2. A dedutibilidade do frete, seguro e tributos incidentes na importação

O art. 47 da Lei n. 4.506/64 estabelece, como regra geral, que serão dedutíveis da base de cálculo do IRPJ as despesas operacionais pagas ou incorridas necessárias, assim compreendidas aquelas normais, usuais e necessárias às suas atividades geradoras do lucro que será tributado. Além dessa regra geral de dedutibilidade, o legislador prescreveu ainda uma série de normas específicas que devem ser observadas para a apuração do tributo, com destaque às regras de preços de transferência.

Embora a legislação de preços de transferência possa aparentar *exceções* à norma geral de dedutibilidade do art. 47 da Lei n. 4.506/64, representam a sua *confirmação*. As regras de preços de transferência correspondem mais precisamente a normas que procuram garantir que tal norma geral seja aplicada conforme os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Não obstante, seja sob uma perspectiva (*exceção à regra geral*) ou outra (*confirmação à regra geral*), a legislação dos preços de transferência, detalhada no tópico subsequente, está intimamente relacionada com a aludida regra geral do art. 47 da Lei n. 4.506/64.

Com olhos exclusivamente na regra geral de dedutibilidade do art. 47 da Lei n. 4.506/64, o frete, o seguro e os tributos incidentes sobre a importação devem ser dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSL, pois se tratam indubitavelmente de dispêndios necessários, normais e usuais à respectiva atividade operacional do contribuinte. Quanto aos tributos incidentes sobre a importação, deve-se destacar a regra do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, que prescreve expressamente a sua dedutibilidade.

É preciso, contudo, verificar se o legislador, por regras específicas, de algum modo interferiu na dedutibilidade de tais dispêndios necessários, normais e usuais da pessoa jurídica.

O art. 18, § 6º, da Lei n. 9.430/96, estabelece norma expressa quanto à dedutibilidade dos custos do importador com frete, seguro e tributos incidentes na importação:

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

(...)

**§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.**

O legislador prescreveu expressamente que frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação e suportados pelo importador brasileiro, ainda que os produtos importados tenham sido adquiridos de partes dependentes, devem ser consideradas custos dedutíveis pelo importador. **Significa dizer que os dispêndios com frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, pagos a pessoas não vinculadas, não integram o preço parâmetro para fins de preços de transferência, devendo ser considerados dedutíveis independentemente de ajustes.**

No caso concreto, há uma operação de importação realizada entre partes vinculadas (aquisição do produto importado) e um conjunto de deveres e obrigações decorrentes e periféricos relacionados a partes **não** vinculadas (frete, seguro e tributos). É preciso, portanto, identificar duas sistemáticas distintas:

- (i) **bens, serviços e direitos:** serão dedutíveis até o limite do preço parâmetro, conforme a legislação dos preços de transferência;
- (ii) **deveres e obrigações decorrentes e periféricos:** serão dedutíveis em sua integralidade as despesas efetivamente incorridas com frete, seguro e tributos incidentes na importação.

### 2.3. O escopo de aplicação da legislação fiscal de preços de transferência.

O *binômio essencial* prescrito pelo art. 18, caput, da Lei n. 9.430/96, é determinante ao escopo das normas de preços de transferência, pois corresponde às condições essenciais para a sua incidência: tais normas alcançam operações realizadas por pessoas jurídicas brasileiras com **(i)** partes vinculadas **(ii)** residentes em outros países.

Conforme se verifica dos autos, o contribuinte contratou a aquisição de determinados bens, fornecidos por uma empresa vinculada residente no exterior. Não há dúvida, portanto, que a aquisição dos aludidos bens está sujeita ao controle da legislação dos preços de transferência.

O contrato de aquisição celebrado pelo contribuinte previa a sua responsabilidade pela contratação do frete e seguro necessários para a entrega dos produtos, bem como pelo recolhimento dos tributos incidentes na importação. Cumprindo com a sua obrigação contratual, **o contribuinte contratou de terceiros, sem nenhum vínculo evidenciado nestes autos, o frete e o seguro, bem como arcou com os tributos incidentes na importação.**

No caso dos autos, a autoridade fiscal compreendeu que o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação deveriam submeter-se ao controle dos preços de transferência. **Urge, então, verificar se tais operações realmente estão sob o escopo do binômio essencial prescrito pela Lei n. 9.430/96.**

Para frete e o seguro, foram contratadas **empresas sem vínculos com o contribuinte**, o que inviabiliza, por si, o preenchimento do binômio essencial de incidência da Lei n. 9.430/96. Os **tributos sobre a importação** são devidos à União e aos Estados, que **obviamente não são estrangeiros e nem são vinculados ao contribuinte.**

É o princípio da legalidade, em sua acepção mais explícita, que impede que se estenda a sanção normativa da Lei n. 9.430/96 ao frete, seguro e tributos incorridos pelo contribuinte, pois nenhuma dessas situações preenche o binômio prescrito como essencial pelo legislador, qual seja, **(i)** operação com partes vinculadas **(ii)** residentes em outros países.

Essa mesma conclusão vêm sendo explicitada pela doutrina<sup>22</sup>. Cite-se GERD WILLI ROTHMANN<sup>23</sup>, para quem os valores de frete e seguro “não entram no cálculo do preço de transferência, nas duas modalidades (CIF e FOB), nem o imposto de importação. Se os custos efetivos de frete e seguro forem suportados pelo importador/revendedor (FOB), os mesmos poderão ser integralmente deduzidos para os efeitos do imposto de renda, da mesma forma que o imposto de importação”. Conforme esse professor, *in verbis*:

“Assim, as deduções do preço médio de venda, para se chegar ao preço líquido de venda, são, exclusivamente, as previstas em lei:

- a) descontos incondicionais;
- b) impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) comissões e corretagens pagas;
- d) ‘margem de lucro’ (20% ou 60%).

Esta margem de revenda, impropriamente chamada de ‘margem de lucro’, compreende somente os **custos decorrentes da função do próprio revendedor**, tais como armazenamento, publicidade e, eventualmente, o ‘valor agregado’ em produção no País.

Daí podemos concluir:

- a) Nem as despesas com frete, nem com seguro e, muito menos, o imposto de importação (que é receita da Administração Fiscal!) constam da lista *taxativa* das deduções para efeito de apuração do preço líquido de venda que, deduzida a ‘margem de lucro’, resulta no ‘preço-parâmetro’, ou seja, no *preço hipotético de transferência*.
- b) As despesas com frete e seguro e o imposto de importação não constituem custos decorrentes das funções desempenhadas pelo revendedor, mas são custos da importação, que não entram na apuração da margem de revenda.

<sup>22</sup> Vide, por exemplo: SCHOUERI, Luis Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 287 e seg.; ROTHMANN, Gerd Willi. Preços de transferência – método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+II) ou FOB. A margem de lucro (20% ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 165, jun/2009. São Paulo: Dialética; KRAKOWIAK, Ricardo. Preços de transferência: o método PRL e as despesas com frete, seguro e imposto de importação. In: Tributos e preço de transferência, 3º vol. SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.) São Paulo: Dialética, 2009; BORGES, Alexandre Siciliano; ANDRADE JR., Luiz Carlos. Preços de transferência: o método PRL e os valores referentes a frete, seguro e tributos. In: Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF. vol. 01, nº 5, ano 2011.

<sup>23</sup> ROTHMANN, Gerd Willi. Preços de transferência – método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+II) ou FOB: A margem de lucro (20% ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 165, jun/2009. São Paulo: Dialética, p. 54-56.

Como não entram no cálculo do hipotético ‘preço-parâmetro’, mas representam *custos efetivos*, os valores relativos a frete, seguro e ao imposto de importação, desde que seu ônus tenha sido do importador/revendedor (ou seja, na modalidade ‘FOB’), podem ser integralmente deduzidos para os efeitos de imposto de renda.

Na modalidade CIF, o valor de frete e seguro já está embutido no ‘preço parâmetro’, de modo que não pode ser considerado, novamente, como despesa dedutível.

Neste contexto, cabe apenas uma observação: se, na modalidade FOB, o transporte e o seguro são contratados com empresa coligada da matriz fornecedora da mercadoria, os respectivos valores pagos estão sujeitos à observância da legislação de preços de transferência.”

Diante de mais essas evidências, é possível concluir que, no caso dos autos, o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação não preenchem os requisitos essenciais para que sejam tutelados regras de controle de preços de transferência.

#### **2.4. A adoção de margens brutas pelo legislador no método PRL-60.**

O método das margens pré-determinada para o controle dos preços de transferência, tal como o brasileiro, é único no mundo. Trata-se de escolha do nosso legislador destoar da forma que os demais países adotam para definir o *preço parâmetro (arm's length)* de operações realizadas entre partes vinculadas.

Independentemente das vantagens e desvantagens da sistemática das margens pré-determinadas, o fato é que, para a sua aplicação, em conformidade ao princípio da igualdade que legitima o controle dos preços de transferência, é necessário que o legislador brasileiro equalize o índice que deve ser adotado em cada operação, de forma a possibilitar a adequada mensuração do *preço parâmetro*.

No caso ora sob análise, o legislador determinou a aplicação da margem de 60% para a adoção do método PRL (que, conforme a fórmula abstraída pela IN 243/01, poderia exigir lucratividade de 150%).

A exigência de percentual tão elevado pode ser justificado pela adoção de *margens brutas*, em que se consideram incluídos todos os custos e despesas incorridos pelo particular, como *fretes, seguros, tributos, despesas de armazenagem etc.* Com a adoção da referida margem, esta remuneraria todos os fatores necessários para importação do bem e, possivelmente, lhe possibilitaria obter algum resultado.

A interpretação teleológica da norma demonstra haver coerência na adoção de *margens brutas* pelo legislador, o que reforça a conclusão exposta acima.

Como se viu, a inclusão de frete, seguro e tributos de importação, no presente caso, não seria coerente com o binômio “operações realizadas com pessoas vinculadas e residentes no exterior”, prescrito como condição para a incidência da legislação dos preços de transferência. A análise teleológica, por sua vez, evidencia que a não inclusão de frete, seguro e tributos de importação é coerente com a adoção as margens adotadas pelo legislador, capazes de suportar todos os custos da operação.

Sem observar esse binômio irredutível requerido pelo legislador, a IN 243/2001 inverteu essa lógica, como se o contribuinte estivesse obrigado a considerar *margens líquidas*. Há, portanto, mais uma razão para que este Colegiado declare que a referida instrução normativa contrariou extravasou limites legais que deveria respeitar.

## **2.5. A incompatibilidade da inclusão de fretes, seguro e tributos no cálculo do preço parâmetro para fins de preços de transferência**

O art. 18 inaugura a “Seção V” da Lei n. 9.430/96, que tem como Título “Preços de Transferência” e subtítulo “Bens, Serviços e Direitos Adquiridos no Exterior”. O referido dispositivo tutela de forma geral todos os métodos para a apuração do preço-parâmetro, os quais, como já exposto, determinam se ajustes devem ou não ser realizados na base de cálculo do IRPJ e da CSL.

Por conseguinte, a conclusão alcançada no julgamento do presente caso – no qual está em discussão se frete, seguro e tributos devem ser incluídos na composição do preço-parâmetro do método PRL – deve ser igualmente coerente com os métodos PIC e CPL, igualmente tutelados pela regra geral do art. 18 da Lei n. 9.430/96.

**Ocorre que seria impossível imaginar (“*absurso*”) a inclusão de frete, seguro e tributos incidentes na importação na composição do preço parâmetro do método CPL, que apura o preço-parâmetro a partir do custo do exportador, acrescido de uma margem de 20%.**

Compreendo ser aplicável ao presente caso a máxima hermenêutica de que *os textos jurídicos não devem ser interpretados de tal forma que conduzam ao absurdo*.

Como se ressaltou acima, o objetivo da legislação de preços de transferência é “converter” os valores expressos em ‘reais de grupo’ para valores “reais de mercado”, de tal forma que haja uma efetiva comparação entre contribuintes com capacidade contributiva equivalente. Nesse seguir, a legislação prevê que, para a composição do preço-parâmetro pelo método CPL, deverá ser considerado o custo do exportador, acrescido da margem de 20%. Em outras palavras, a margem de lucro bruta adotada no método CPL, limitada ao máximo de 20%, incluiria, além do lucro líquido e de todas as despesas do exportador que não estejam incluídas em seu custo, também o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação.

*Permissa vênia*, a incongruência dessa interpretação salta aos olhos diante do fato de que os tributos brasileiros incidentes na importação facilmente podem, sozinhos, ultrapassar a margem de lucro bruto de 20% estabelecida pelo método CPL.

## **2.6. O extravasamento das funções da IN 243/2002, em cotejo às fontes formais do Direito tributários**

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

A aludida instrução normativa, contudo, extravasou as suas funções ao prever, em seu art. 4º, § 4º, a inclusão do frete, seguro e tributos atinentes à importação na composição do preço parâmetro do método PRL.

Por todo o exposto, resta claro que a IN 243/2002 não expressou uma possível interpretação que se pudesse abstrair do texto legal. E ainda que se pudesse argumentar alguma mensagem implícita do legislador descortinada por essa instrução normativa, **é preciso ter claro que exceções ou limitações à regra geral de dedutibilidade – prescrita pelo art. 47 da Lei n. 4.506/64 e pelo art. 41 da Lei nº 8.981/95 – devem ser expressas. E o que há, de forma expressa (Lei n. 9.430/96, art. 18, § 6º) é a previsão de dedutibilidade dos dispêndios do importador com frete, seguro e tributos incidentes na importação.**

Dessa forma, compreendo não restar outra alternativa senão desconsiderar a recomendação veiculada pelo art. 4º, § 4º, da IN 243/2002.

## 2.7. A jurisprudência administrativa sobre o tema.

O entendimento ora exposto encontra respaldo em uma série de julgados deste Tribunal, como por exemplo:

### **Acórdão nº 108-09763, de 13/11/2008.**

‘Embora as despesas de fretes e seguros tenham sido incluídos nos documentos de importação, em se tratando de despesas necessárias, usuais e normais para o tipo de atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, cuja dedutibilidade está prevista na legislação, estas despesas devem ser neutras para a apuração do preço de transferência no Método PRL’

### **Acórdão nº 1102-00.302, de 01/09/2010.**

IRPJ - CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) - FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO - Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

### **Acórdão nº 1102-00.302, de 16/05/2011**

IRPJ – CSLL – PREÇO DE TRANSFERÊNCIAS – MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) – FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO – Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

## 3. Dispositivo do voto.

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pelo contribuinte quanto às matérias analisadas nesta declaração de voto.

*(assinado digitalmente)*

Conselheiro Luís Flávio Neto.

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo

O Conselheiro não apresentou a declaração de voto no prazo regimental, razão pela qual se considera não formulada (RICARF, Anexo II, art. 63, §§ 6º e 7º).